Stein, Bruno

Die kontrolle der rechnungslegung...

Borna-Leipzig

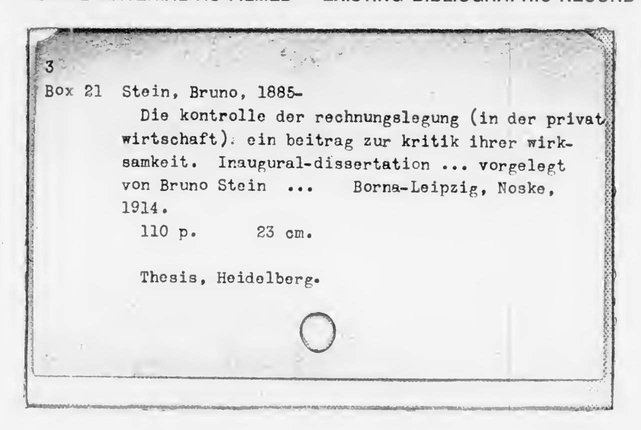
1914

97-84186-12
MASTER NEGATIVE #

COLUMBIA UNIVERSITY LIBRARIES
PRESERVATION DIVISION

BIBLIOGRAPHIC MICROFORM TARGET

ORIGINAL MATERIAL AS FILMED - EXISTING BIBLIOGRAPHIC RECORD



Stein, Bruno, 1885-
Die kontrolle der rechnungslegung (in der privatwirtschaft): ein beitrag zur kritik ihrer wirksamkeit. Inaugural-dissertation ... vorgelegt von Bruno Stein ... Borna-Leipzig, Noske, 1914.
110 p. 23 cm.

Thesis, Heidelberg.

TECHNICAL MICROFORM DATA

FILM SIZE: 35mm REDUCTION RATIO: 11:1 IMAGE PLACEMENT: IA (IIA) IB IIB

DATE FILMED: 9-10-97 INITIALS: PB

TRACKING # : 27639

FILMED BY PRESERVATION RESOURCES, BETHLEHEM, PA.

Die Kontrolle der Rechnungslegung (in der Privatwirtschaft).

Ein Beitrag zur Kritik ihrer Wirksamkeit.

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde

der Hohen philosophischen Fakultät der Großherzoglich Badischen Ruprecht-Karls-Universität in Heidelberg

vorgelegt von

Bruno Stein, D. H. H. L.

Diplom-Bücherrevisor.



Borna-Leipzig

Buchdruckerei Robert Noske

1914.

Referent: Geheimrat Prof. Dr. Eberhard Gothein.

Meinen lieben Eltern.



Inhaltsverzeichnis.

Vorwort.

Die Arbeit stellt den Versuch dar, einen Überblick über das weite Gebiet der Kontrolle unter besonderer Betonung der Wirksamkeit derselben zu geben; sie wendet sich in erster Linie an den Laien, in zweiter Linie an meine Berufsgenossen. Hieraus erklärt sich, daß ich alles „Buchhaltungs-Technische", soweit nur angängig, ausschalten und verschiedene Kapitel (vgl. z. B. „Die Berufsbücherrevisoren im Ausland") inhaltlich so weit beschneiden mußte, als nur ein klarer Überblick über das betreffende Einzelgebiet ermöglicht wurde.

Das Schöpfen aus früheren Quellen war mir insofern versagt, als die Materie der Kontrolle, abgesehen von den einseitig ihren Interessenstandpunkt vertretenden Arbeiten einiger Praktiker und verschiedenen kleineren Beiträgen in den handelswissenschaftlichen Zeitschriften, in der Literatur so gut wie gar nicht behandelt worden ist. Eine weitere Schwierigkeit bot sich mir beim Sammeln von Material, als verschiedene beteiligte Kreise auf meine Anfragen nicht eingingen; ferner verlief eine Enquete bei den deutschen Revisionsgesellschaften fast resultatlos.

Wenn ich trotzdem versuche, die Wirksamkeit der Kontrolle der Rechnungslegung einer Kritik zu unterziehen, so stütze ich mich hierbei allein auf die Resultate meines mehrjährigen Studiums dieser Frage und auf meine praktischen Erfahrungen als „freier Bücherrevisor" sowie Beamter einer der ersten deutschen Treuhandgesellschaften. Sollte aber durch die Arbeit das Interesse an der Kontrolle der Rechnungslegung in weitere Kreise getragen und dadurch eine Bewegung zu ihrem systematischen Ausbau, den ich als **eine ernste neue Aufgabe unserer Handelshochschulen** betrachte, eingeleitet sein, so ist ihr Zweck erfüllt.

An dieser Stelle drängt es mich, allen denen zu danken, die mich bei meiner Arbeit unterstützten, in erster Linie Herrn Geh. Hofrat Prof. Dr. Eberhard Gothein-Heidelberg, der mir die weitgehendste Förderung in seinem Seminar zuteil werden ließ. Auch

meinem früheren verehrten Lehrer Herrn Prof. Robert Stern=Leipzig schulde ich besonderen Dank dafür, daß er mir, trotzdem er mit der Herausgabe seines Buchhaltungslexikons 1913 überaus beschäftigt war, wiederholt Auskünfte erteilte und in uneigennützigster Weise mir verschiedene Artikel seines Lexikons im Manuskript zur Verfügung stellte.

Dresden, im Januar 1914. Bruno Stein.
Bernhardstraße 102 I.

Erster Teil.

1. Begriff und Wesen der Kontrolle.

Die Einführung des „Betriebskapitals" in die Einzelwirtschaft, die damit bedingte Zusammenballung von Kapitalien und nicht zuletzt die Inanspruchnahme des Kredits erforderten Maßnahmen und Einrichtungen, die geeignet sein mußten, einmal dem Wirtschaftenden die Übersicht über die ihm zur Verfügung stehenden Kraftfaktoren zu verschaffen, zum andern dem Gläubiger bezw. Gesellschafter den Nachweis für die Rentabilität und den Stand des Unternehmens, die sein Interesse begründeten, zu erbringen.

Die Gesamtheit dieser Maßnahmen und Einrichtungen bezeichnen wir als Kontrolle; sie hat die Möglichkeit, wirtschaftliche Werturteile zahlenmäßig darzustellen und systematisch zu verrechnen, zur Voraussetzung.

Das gedächtnismäßige Einprägen der Wirkungen, die den einzelnen Wirtschaftsfaktoren innewohnten, wie das bei einer kleinen Wirtschaft möglich war, genügte bald nicht mehr.

Wollte man eine kontinuierliche, planvolle, über den eigenen Bedarf hinausgehende und auf Erwerb gerichtete Wirtschaftsführung erstreben, so mußte man die beim Wirtschaften gewonnenen Werturteile klassifizieren, die Beziehungen untereinander herstellen: sie systematisch verrechnen.

Seit altersher begegnen wir daher Versuchen, die Resultate des Wirtschaftens zu zerlegen und in ein System zu bringen, das die Beurteilung des Einflusses der einzelnen wirtschaftlichen Tatsachen auf die ganze Wirtschaftsentfaltung zuließ.

Die Anfänge zu Verrechnungssystemen,[1]) wenn wir darunter das einfache Aufschreiben von Geschäftsvorfällen verstehen, lassen sich bis ins graue Altertum verfolgen; wir begegnen ihnen bei allen handeltreibenden Völkern der Antike in mehr oder minder

---

[1]) Näheres hierüber bei B. Penndorf, Geschichte der Buchhaltung, Leipzig 1914. Leider erschien die wertvolle Arbeit erst nach der Fertigstellung meiner Arbeit.

primitiver Form, bei den Babyloniern, Phöniziern, Griechen und Römern. Namentlich bei letztgenannten Völkern, bei denen der staatliche Organismus am weitesten durchgebildet war, finden wir Verrechnungen der verschiedensten Einnahmen aus Tributen, Verpachtungen usw.

Das größte Interesse, das Verrechnungswesen gründlich durchzubilden, lag natürlich bei den Kaufleuten; bei den „Argentarii“ treffen wir schon Handelsbücher an.

Von dem Zeitpunkte, da die Verrechnung der besseren Übersicht halber in Büchern vorgenommen wird, bezeichnet man sie als Buchführung oder Buchhaltung schlechthin.

Den eigentlichen Fortschritt machte die Buchhaltung erst mit der Einführung der arabischen Ziffern um 1200; es entwickelte sich allmählich die sogen. italienische oder doppelte Buchführung, die auf dem Prinzip der mathematischen Gleichung beruht.

Ihre erste Darstellung finden wir um 1494 in der Abhandlung des Mathematikers und Mönches Luca Pacioli: Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità. An diesem System ist — abgesehen von der nur noch in Kommunalbetrieben angewandten kameralistischen Verrechnungsweise — bis heutigentags festgehalten worden. Wohl werden täglich neue Systeme erklügelt, sie stellen aber alle nichts weiter dar als eine Modifikation der Anwendung des Prinzips der doppelten Buchführung.

Es kann in dieser Arbeit nicht meine Aufgabe sein, die Technik der doppelten Buchführung[1]) darzulegen, sondern es genügt hier, wenn ich die Tatsache feststelle, daß die doppelte Buchhaltung die Fähigkeiten in sich birgt, alle wirtschaftlichen Vorgänge in einer Unternehmung so zur Verrechnung und Darstellung zu bringen, daß der Unternehmer in den Stand gesetzt wird, die Lage und Entwicklung seines Vermögens in allen Einzelheiten zu übersehen und an Hand des gewonnenen Bildes weiter zu disponieren.

Wie der Feuermann vor dem Dampfkessel auf den Manometer und das Wasserstandsglas blickt und gleichsam abliest, wieviel Kräfte ihm zur Verfügung stehen, gleichzeitig aber auch die Bedürfnisse des Kessels erkennt — ob er Kohlen aufwerfen oder Wasser zuführen muß —, so wird der Unternehmer auf Grund seiner Buchführung erkennen, was sein Unternehmen leisten kann und welcher Maßnahmen es zum erfolgreichen Fortbestehen bedarf.

---

[1]) Die gesamte Literatur zum Studium der Buchhaltung auch nur in Auswahl auszuführen, würde zu weit gehen; ich erinnere hier an die allerbekanntesten Arbeiten von Stern, Adler, Fischer, Rehm, Passow, Reisch und Kreibig u. a.

Gleichzeitig wird aber durch die doppelte Buchhaltung[1]) eine Kontrolle über die einzelnen Vermögensbestände ausgeübt, die namentlich dadurch wirksam wird, daß sie jeden Vermögensbestandteil, in welchem Zustande er auch sein mag, doppelt verrechnet; die mathematische Gleichung kann nicht stimmen, wenn ihre beiden Seiten nicht gleichmäßig[2]) verändert werden. Die selbsttätige Kontrolle, die die doppelte Buchführung ausübt, würde für eine geordnete Wirtschaftsführung vollauf genügen, wenn nicht die Möglichkeit bestände, auch mittels der Buchführung Fehler zu machen, die ein falsches Resultat zeitigen, obwohl nach außen durch die zahlenmäßige Übereinstimmung der beiden Seiten der Gleichung der Anschein gegeben ist, als ob alles in bester Ordnung sei.

Die Fehler können zweierlei Art sein:

1. Die rechnerisch-technischen Fehler unterlaufen unabsichtlich durch die Unachtsamkeit oder Unkenntnis des Buchenden, absichtlich zum Zwecke der Unterschlagung, Verschleierung oder aus sonst einem fraudulosen Grunde.

Wie schon oben gesagt, wird nach außen dadurch, daß auf beiden Seiten der Gleichung gleiche (wenn auch falsche) Zahlen verwendet werden, das Bild der Richtigkeit erweckt, da beide Seiten der Gleichung rechnerisch übereinstimmen. Und es müßte schon ein recht plumper Betrüger sein, wollte er seine Verfehlungen durch das äußerliche „Stimmendmachen“ des Zahlenwerkes nicht verbergen. Gerade diesem Umstand ist es ja zuzuschreiben, daß Unterschlagungen oft jahrzehntelang unentdeckt bleiben.

Diese Mängel des Systems lassen sich durch eine Änderung im System selbst nicht ausgleichen oder ganz verhindern; das einzige wirksame Mittel besteht in einer nochmaligen kritischen

---

[1]) Die sogen. einfache Buchführung gibt wohl die Gesamtsumme des Gewinnes bezw. Verlustes an, sie kann aber die einzelnen Erfolgsbestandteile nicht nachweisen, sie gewährt nur eine beschränkte Kontrolle der Bücher untereinander. — Die reine kameralistische Buchführung ist keine Erfolgsrechnung, sie ist die einfache und direkte Gegenüberstellung von Anordnung und Vollzug, sie weist irgendwelches innere Kontrollmittel nicht auf.

[2]) Kaufe ich z. B. Waren ein, so vergrößert sich auf der einen Seite mein Aktiv-Vermögen (die Warenbestände nehmen um den Warenposten zu), auf der anderen Seite vergrößert sich mein Passiv-Vermögen: meine Schulden vergrößern sich um den Preis der Waren. Bezahle ich die Waren, so tritt das Gegenteil ein: Mein Aktiv-Vermögen vermindert sich auf der einen Seite um das zur Bezahlung aus der Kasse genommene Geld, mein Passiv-Vermögen vermindert sich auf der anderen Seite um die Höhe der bezahlten Schulden. Diese Beispiele mögen genügen; es ließe sich natürlich der Nachweis für das Vorhandensein des Prinzips der mathematischen Gleichung in der Buchführung auch für einseitige Vermögensveränderungen, für die Verrechnung des Gewinnes und Verlustes usw. erbringen.

Durchsicht der Buchungen und ihrer Unterlagen, in der sogen. Revision. Absolut sicher wirkt auch die Revision nicht, insofern, weil sie nur an den vorhandenen Buchungen einsetzen kann, somit Buchungen, die unterlassen wurden — bona oder mala fide — nicht ergreift; es kann der Richter nicht urteilen, wenn ihm das Delikt nicht bekannt ist. Es werden also Unterschlagungen, die der Kassierer in der Art ausführte, daß er eingehendes Geld in seine Tasche steckte und überhaupt nicht verbuchte, sich ohne weiteres an Hand der Buchführung nur schwerlich feststellen lassen.

Immerhin ist neben der organischen, zwangsläufigen Innenkontrolle der Buchführung die Revision das einzige und beste Mittel, rechnerisch-technische Mängel abzustellen.

2. Die rechnerisch-materiellen Fehler entstehen ebenfalls unabsichtlich oder absichtlich, aus Unkenntnis, Unachtsamkeit oder zum Zwecke der Täuschung; sie liegen darin begründet, daß jeder zu buchende Gegenstand oder Vermögensbestandteil vom Buchenden bewertet werden muß. Wert ist aber nur Werturteil und so immer von jedem werturteilenden Subjekt abhängig.

Die Möglichkeit aber, einen bestimmten Gegenstand verschiedentlich beurteilen zu können, ist die Quelle der materiellen Fehler.

Der gewissenhafte Unternehmer wird — schon um sich nicht selbst zu belügen — möglichst wahre[1]) Werte einsetzen. Diese Werte sind aber immer nur subjektiv, jeder andere kann über die gewonnenen Werte ein anderes Urteil fällen.

Hat z. B. der Vorstand einer Aktiengesellschaft[2]) nach bestem Wissen und Gewissen die Außenstände (Debitoren) bewertet, so können alle anderen, die die Außenstände einer Beurteilung unterziehen, zu ganz verschiedenen Resultaten gelangen. Wenn andererseits eine Bank die Beteiligung an einer Erdölgrube, an einem Bergwerk usw. mit 1 Mk. einsetzt, oder wenn ein Industrieunternehmen teure Patente mit 1 Mk. bewertet, wer kann ihnen Recht oder Unrecht[3]) geben? Morgen schon kann der Ölvorrat — wie dies die Erfahrung schon des öfteren gelehrt hat — zu einer benachbarten Grube abfließen, die Erzader plötzlich verschwinden, die Patente durch Neuerfindungen überholt werden; dann ist der Wertansatz von 1 Mk. gerechtfertigt; die Unternehmungen können

[1]) Das ist an dieser Stelle: nicht zu hohe, eher zu niedrige Werte.

[2]) Ich wähle vorzugsweise als Beispiel die Aktiengesellschaft, weil ihre Rechnungslegung bezw. Bilanz die Öffentlichkeit am meisten berührt.

[3]) Die „stillen" Reserven der Deutschen Bank betragen nach Schätzungen in Börsenkreisen heute 100—200 Mill. Mk.; wer möchte die Deutsche Bank der Bilanzlüge zeihen?

aber ebenso gut viele Jahre hindurch glänzend prosperieren und immer größere Renten abwerfen und sind so vielleicht Millionen wert.

Der vorsichtige Unternehmer wird danach trachten, seine Werte möglichst niedrig einzusetzen, um damit stille Reserven zu schaffen, der unsolide Unternehmer jedoch benutzt die Möglichkeit der Höherbewertung — ob sie gesetzlich zulässig ist oder nicht, ist hier nicht zu erörtern —, um seinen Gläubigern eine wohlfrisierte Bilanz,[1]) ein schön angestrichenes Haus mit morschen Balken zu zeigen.

An Hand der einzelnen Bilanz ist kaum ein Urteil über deren Wertansätze möglich, nur ausnahmsweise kann der aufmerksame Beobachter Schlüsse ziehen.

So bleiben ihm in einigen Fällen die stillen Reserven nicht unbemerkt, vor allen Dingen nicht bei den Anlagewerten (Grundstücke, Gebäude, Maschinen usw.), namentlich dann, wenn er die Bilanzen der früheren Jahre heranzieht. Hat z. B. eine Unternehmung — wir wollen hier zur Deutlichkeit einen möglichst krassen Fall annehmen — ihre Gebäude im Jahre 1911 mit 1 Mk. zu Buche stehen, baut aber im Geschäftsjahr 1912 eine neue Fabrik für 800 000 Mk., bewertet ihre Grundstücke in der folgenden Bilanz wieder mit 1 Mk., d. h. sie trägt dem Neubau gar nicht Rechnung, so sehen wir hier eine Unterbewertung der Gebäude mit 800 000 Mk. bezw. es ist eine stille Reserve bei der Position Gebäude in dieser Höhe gebildet worden.

Diese stille Reserve wird aber nur für den offensichtlich, der zur Kenntnis des Fabrikneubaues gelangt; stille Reserven darum, die in der Unterbewertung von Gegenständen gelegt werden, die sich für den dem Betrieb Außenstehenden der Beurteilung fast ganz entziehen, wie die Warenbestände, Debitoren usw., werden nicht bemerkt werden; wohl gibt es Umstände, die den Schluß auf stille Reserven rechtfertigen, so aus dem Verhältnis zwischen Kapital zum Umsatz.

Genau zahlenmäßig festlegen lassen sich die stillen Reserven nicht; sie beruhen für den „Unwissenden" auf Schätzung, die bei der Aktiengesellschaft verschiedentlich im Kurswert zum Ausdruck kommt; nehmen wir hier an, daß der Kurswert im wesentlichen von der Rente abhängt, die ein Unternehmen abwirft, so tritt bei den Unternehmungen, wo vermutlich stille Reserven vorhanden sind, eine Höherbewertung der Aktien ein als sie dieselben nach

[1]) Das Prinzip der mathematischen Gleichung ist auch in der Bilanz gewahrt, was dadurch zum Ausdruck kommt, daß beide Seiten der Bilanz in ihren Endsummen zahlenmäßig übereinstimmen; hierdurch wird aber der innere Wert der Zahlen nicht berührt.

der Höhe ihrer Rente verdienen. Ein Beispiel[1]) soll das veranschaulichen. Am 31. 12. 1912 notierten an der Berliner Börse — ich habe möglichst gleichartige Unternehmungen mit ungefähr gleichhoher Dividende ausgelesen —

Name des Papiers	Dividende %	Im Geschäftsjahr	Kurs am 31.12.1912	Rente für den Besitzer %
Berlin-Anhaltische Maschinen	10	1911 (1. 1.)	170,50	5,88
Dresdner Gasmotoren . . .	11	1911 (1. 1.)	157,—	7
Horch-Auto	15	1912 (1.11.)	200,—	7 1/2
Nähmaschinen Koch . . .	11	1911 (1. 1.)	192,50	5,73
Daimler-Motoren	10	1911 (1. 1.)	305,—	3,28
Lauchhammer	10	1912 (1. 7.)	199,—	5,02

Die Aufstellung zeigt uns deutlich, wie die Aktien der Daimler-Motoren-Gesellschaft bei einer Dividende von 10 % einen außerordentlich hohen Kursstand (305) erreicht haben; die Rente für den Besitzer stellt sich demgemäß auffällig niedrig. Allgemein aber dürfte bekannt sein, daß die Daimler-Motoren-Gesellschaft in Stuttgart eines der angesehensten deutschen Werke darstellt, deren vorsichtige Dividendenpolitik vor allen Dingen darauf gerichtet ist, den Aktionären stabile Dividenden bei hohen „stillen" Reserven auszuschütten. Auf diesen Umstand ist von der guten Handelspresse verschiedentlich hingewiesen worden; und das Publikum zeichnet diese Werte durch besonders hohe Schätzung aus, wie wir dies auch aus dem heutigen Kursstand, der gegen den obigen um weitere ca. 50 % höher ist, erblicken können.

An dieser Stelle möchte ich darauf hinweisen, welche große Aufgabe[2]) der Handelspresse in der Kritik der Bilanzen zufällt, und es ist zu bedauern, daß außer einigen bekannten Handelsblättern wie Frankfurter Zeitung, Berliner Tageblatt, Kölner Volkszeitung u. a. diesem Teil so gut wie keine Beachtung zuteil wird.

---

[1]) vgl. hierzu die interessanten Darstellungen in Nicklisch, Allgemeine kaufmännische Betriebslehre, Leipzig 1912, im Abschnitt „Die Organisation der Unternehmung als Organisation des Vermögens" S. 109 ff.

[2]) A. Schulze, Die Bankkatastrophen in Sachsen im Jahre 1901, Tübingen 1903, S. 122.

So wären z. B. die Verluste beim Zusammenbruch der Leipziger Bank für Sachsen bei weitem nicht so große gewesen, hätte nicht die sächsische Presse, voran die Leipzigs, gänzlich versagt in der rechtzeitigen Aufklärung ihrer Leser über die Verhältnisse dieses Bankinstituts; dies muß um so mehr verwundern, als die Frankfurter Zeitung schon lange vorher in bitterer Fehde mit der Trebergesellschaft lag und des öfteren Warnungsrufe hatte ergehen lassen. „Cassel, wo die volkswirtschaftlich vorzüglich unterrichtete Frankfurter Zeitung viel verbreitet ist, befreite sich beizeiten von seinem großen Besitze an Treber-Aktien."

Aus den gegebenen Beispielen erkennen wir, welche Modulationsfähigkeit jede Bilanz besitzt, wie sie aber auch dadurch für den gefahrbringend werden kann, der eine Bilanz als Unterlage für sein Vertrauen gegenüber einem Unternehmen nimmt.

Eine Bilanz hat nur Wert, wenn man jede einzelne Zahl nach ihrem Entstehen, nach ihrer Zusammensetzung kennt, ein Urteil über eine Bilanz abgeben aber, ohne die Unterlagen der Zahlen zu kennen, halte ich für ein anmaßendes Unterfangen.

Wird also die Bilanz als Ausgangspunkt des Vertrauens gegen eine Unternehmung genommen — wie dies in großem Maßstabe bei den Aktiengesellschaften geschieht —, so muß der gewissenhafte Gläubiger sich oder seinem Vertreter die Gewähr verschaffen, daß das, was in der Bilanz gesagt ist, materiell richtig und gesetzlich vertretbar ist. Dies geschieht wieder mittels der Revision, der eingehenden Untersuchung des Rechnungswerkes und Berichterstattung darüber; sie ist vor allem dort nötig, wo dem Interessenten die Möglichkeit der Nachprüfung durch die mangelnde Kenntnis der Rechnungsführung und durch den Umfang derselben genommen, zum mindesten stark beeinträchtigt ist. Die Revision wird am besten durch einen qualifizierten Sachverständigen vorgenommen; andere Maßnahmen sind wirkungslos.

Ich stehe darum auch der an sich gut gemeinten Forderung der Bilanzwahrheit[1]) und Bilanzklarheit für die öffentlich Rechnung legenden Unternehmungen ablehnend gegenüber, weil ihre Erfüllung nur unvollkommen möglich ist. Wenn die Bilanz gewiß für die Öffentlichkeit den Maßstab der Beurteilung eines Unternehmens bilden soll — und der Gesetzgeber hat auch diese Wirkung herbeiführen wollen —, so dürfte, abgesehen von den von mir soeben erörterten Schwierigkeiten, die im Werturteil liegen, eine allzu starke Betonung des Offenheitsprinzips in der

---

[1]) Während man mit dem Begriff der Bilanzwahrheit den materiellen Gehalt der einzelnen Bilanzpositionen treffen will, sucht man durch die Bilanzklarheit mehr den technischen Ausbau der Bilanz zu erfassen, man verlangt die detaillierte Hergabe der Zahlen, so z. B.

Debitoren

a) volleinbringliche		
bedeckte	600 000.—	
unbedeckte	250 000.—	
b) zweifelhafte	150 000.—	1 000 000.—

Ferner wünscht Beigel (Theorie der Buchführungs- und Bilanzrevision, Dresden 1908, S. 21 ff.) die gesetzliche Einführung von Bilanzschemata für die Hauptgruppen von Aktiengesellschaften, wie sie z. B. für die Hypothekenbanken bereits bestehen; unsere Großbanken haben sich neuerdings zur Veröffentlichung ihrer Zweimonatsbilanzen auf ein gemeinsames Schema geeinigt.

vgl. auch Rehm, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften usw., München 1903, S. 46 ff.

Bilanz eine weitgehende Schädigung der Unternehmer bedeuten, insofern, als dieselben sich damit ihrer Konkurrenz ausliefern.

Ich glaube vielmehr, daß die Entwicklung der Rechnungslegung dahingehen muß, die in der Bilanz gezeigten Werte durch ein wirksames Kontrollorgan verbürgt zu wissen.

Fragen wir uns nun, welche Erfordernisse muß die Kontrolle bezw. ihre Mittel und Organe aufweisen, damit sie ihren größten Nutzeffekt hergibt?

Als Mittel der Kontrolle haben wir, wie ich zeigte, anzusprechen:

1. das Verrechnungssystem = Buchhaltung = innere Kontrolle;
2. die Revision = äußere Kontrolle.

Die Buchhaltung ist eine wissenschaftliche Methode, die die Vermögensveränderungen und Erfolge (Gewinn oder Verlust) einer im Betrieb befindlichen Wirtschaft ziffernmäßig darstellen soll; als solche ist ihr Ausbau Aufgabe der Handelsbetriebslehre. Der Wirtschaftende hat nur das Interesse, die Buchführungsform dem Charakter seiner Unternehmung anzupassen und unter Vermeidung aller unökonomischer Vorgänge möglichst schnell und billig zum sicheren Resultat, zu seiner Dispositionsbasis zu gelangen. Normen für die technische Ausgestaltung der Buchhaltung auch nur für bestimmte Berufsgattungen aufzustellen wäre töricht; es wäre das gleiche, wollte der Ingenieur z. B. für Maschinenfabriken ein Schema von Maschinen aufstellen, das sich ausschließlich in jedem einzelnen Betriebe zur Erreichung des höchsten ökonomischen Nutzens verwenden ließe. Hier wie dort heißt es den individuellen Bedürfnissen des Betriebes Rechnung tragen. Darum kann man nie dringend genug vor den sogen. künstlichen Systemen warnen.

Es erübrigt sich, hier näher auf den technischen Aufbau der Buchhaltung einzugehen; er soll uns verbürgen

1. den Nachweis des Vermögens und seiner Veränderungen;
2. den Nachweis des Erfolges (Gewinn oder Verlust);
3. die Kontrolle: der Ab- und Zugänge der Bestände, der Richtigkeit der Kalkulation in jedem Teile des Betriebes u. a.

Während der Nachweis des Vermögens und des Erfolges nach Ablauf einer bestimmten Periode (in der Regel Geschäftsjahr, aber auch Semester, Monat usw.) in der Aufstellung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt, arbeitet die Kontrolle kontinuierlich während der ganzen Periode.

Erwähnen will ich noch, daß die Buchhaltung in ihrer Kontrollfunktion von einer Reihe technischer Erfindungen und Konstruktionen unterstützt wird, wie Kontrollkassen, automatische Arbeiterkontrolluhren, die die Arbeitszeit registrieren, Brieffrankiermaschinen usw., hierher gehören auch die Taxameter an Fahrzeugen; auch ihre Wirkung ist zum Teil recht problematisch, da sie die Ehrlichkeit der sie Bedienenden voraussetzen.

Wir gelangen nun zum anderen Mittel der Kontrolle, zur Revision.[1]) Wir verstehen darunter die sachverständige, objektive Prüfung und Beurteilung der gebuchten Geschäftsvorfälle einer Rechnungsperiode; ich habe sie als äußere Kontrolle bezeichnet, weil sie von außerhalb des eigentlichen Geschäftsbetriebes der Unternehmung Stehenden ausgeübt wird. Sie wird veranlaßt

1. aus freiem Entschluß des Unternehmers; er will den ordnungsmäßigen Geschäftsgang seines Betriebes verbürgt wissen;
2. aus Interesse der Gläubiger; sie erblicken, da sie keinen Anteil an der Geschäftsführung haben, in der Revision eine Versicherung gegen Verlust durch unsolides Geschäftsgebaren;
3. aus öffentlichrechtlichem Interesse; der Gesetzgeber ordnet die Kontrolle zum Schutze der wirtschaftlich Schwachen und Unwissenden an.

Den die Revision Ausführenden nennen wir Revisor; seiner Tätigkeit ist nur dann Wert beizumessen, wenn er die intellektuellen und moralischen Qualitäten aufweist, die ihn zum „Gerichtsitzen", zum sachverständigen, objektiven Urteil befähigen.

Es kann hier nicht meine Aufgabe sein aufzuzählen, was den Revisor zum „Sachverständigen" macht; ich will nur kurz andeuten, daß er neben volkswirtschaftlicher Allgemeinbildung die Technik der Rechnungslegung beherrschen, die diesbezügliche Gesetzgebung, die Handelsgebräuche, die verschiedenen Betriebsformen, Arbeitsmethoden usw. kennen muß.

Da der Unternehmer dem Revisor aber das ganze „Leben und Weben" seines Betriebes offenbart, so muß er ihm volles Vertrauen schenken können. Unverbrüchliches Stillschweigen über alle Verhältnisse, mit denen der Revisor bei der Ausübung seines Berufes bekannt wird, muß dem Unternehmer[2]) gewährleistet sein;

[1]) Die technische Revision, als Prüfung des technischen Organismus eines Betriebes auf seine Zweckmäßigkeit und seinen Zustand hin, hat der Verfasser als außerhalb des Rahmens dieser Arbeit stehend von der Betrachtung ausgeschaltet.

[2]) Soweit dem Verfasser bekannt ist und er in Erfahrung bringen konnte, sind den Unternehmern bisher durch Verwendung von Bücherrevisoren, sowohl Einzelrevisoren als Revisionsgesellschaften, Nachteile in dieser Hinsicht nicht entstanden.

der Revisor darf die bei der Revision erlangten Kenntnisse weder zu seinem Vorteile noch zum Schaden oder Nutzen anderer verwenden.

Sind diese Vorbedingungen erfüllt, so hat die Tätigkeit des Revisors nur dann Wert, wenn das Resultat, das Urteil objektiv ist; *das Haupterfordernis hierzu ist die möglichst weitgehende Unabhängigkeit vom Betriebe bezw. Auftraggeber.* In idealvollkommener Weise wird sich die Frage nach Unabhängigkeit wohl nie lösen lassen; wir kommen ihr um so näher, je größer der Abstand zwischen Unternehmer und ausführendem Revisor wird, der in der Entlöhnung am deutlichsten seinen Ausdruck findet. Revisoren darum, die vom Unternehmer als Beamte angestellt werden, werden ihren Zweck kaum erfüllen. Wohl können sie im Mechanismus des Betriebes viel Gutes schaffen, sie werden aber auf die Geschäftsführung und deren Maximen keinen Einfluß ausüben, denn mit jeder Beanstandung, die sie vorbringen, kritisieren und verletzen sie ihren Auftraggeber. Letzten Endes wird der „eigene" Revisor schon mit Rücksicht auf die wirtschaftlichen Nachteile, die ihm sein eventueller Widerstand bereitet, zum ungewollten „willenlosen" Instrument seines Auftraggebers. Die Gefahr, in eine ähnliche Abhängigkeit zu geraten, bedroht namentlich durch das Vorhandensein einer minderwertigen Konkurrenz auch den außenstehenden Einzelrevisor, besonders dort, wo es sich um wiederkehrende Revisionen handelt; um sich das Geschäft nicht entgehen zu lassen, wird er oftmals gezwungen, seinen Standpunkt zu korrigieren; macht er das Geschäft nicht, macht es ein anderer. Hierbei ist nicht gesagt, daß der andere nun etwa gar mala fide handeln müßte.

Verhältnismäßig am besten ist die Unabhängigkeit hergestellt bei den Revisionsgesellschaften. Hier tritt der Beamte (Revisor) zu dem Auftraggeber in gar kein Verhältnis und ist von ihm in keiner Hinsicht abhängig;[1]) er hat immer das Bestreben, sein Urteil möglichst objektiv[2]) zu gestalten.

Wir sehen, daß der Begriff der Unabhängigkeit bei der Beurteilung der Wirksamkeit der Kontrolle und ihrer Organe als Revision von ausschlaggebender Bedeutung ist; bei der im zweiten Teil sich anschließenden Darstellung und Kritik der bestehenden

---

[1]) Analog hierzu bemerkt der Hauptverband deutscher gewerblicher Genossenschaften, E. V., Berlin in einer Zuschrift an den Verfasser: „Das von uns eingeführte Revisionssystem hat sich durchaus bewährt, insbesondere auch darum, weil die Revisoren als Angestellte des Hauptverbandes den zu revidierenden Genossenschaften absolut frei und selbständig gegenüberstehen".

[2]) vgl. auch Fußnote 2 S. 13.

Revisionsinstitute wird daher der Verfasser die Unabhängigkeit immer in den Mittelpunkt des Interesses stellen.

An dieser Stelle möchte ich auch auf die Frage eingehen, ob die Revisionsarbeit ein geeignetes Tätigkeitsfeld für Gesellschaften sei. Dafür spricht ohne weiteres das Bestehen der großen Accountantfirmen (Bücherrevisorenfirmen) in Amerika und England, die oft mehr als hundert Beamte beschäftigen. Die Vorteile, die die Gesellschaftsform bietet, sind mannigfacher Art:

1. Wie wir sahen, ist die Unabhängigkeit der Beamten in ihrer Stellung als Revisor gegenüber dem Auftraggeber gewahrt; die Autorität der Beamten wird unterstützt durch das Renommee ihrer Gesellschaft.
2. Jeder Auftrag kann individuell behandelt werden; es können bei dem großen Personal, mit einem Stabe von technischen und juristischen Mitarbeitern, für den bestimmten Fall besonders geeignete Leute zur Bearbeitung herausgesucht werden.
3. Es können Aufträge[1]) angenommen werden, die weit über das Vermögen des Einzelrevisors hinausgehen.

So schreibt die Deutsche Treuhand-Gesellschaft in ihrem 21. Geschäftsbericht (1900): „Beim Zusammenbruch der Niederdeutschen Bank, Kommanditgesellschaft auf Aktien in Dortmund, wurden wir zur Untersuchung und Klarstellung der Verhältnisse des Unternehmens beigezogen. Als ein großer Vorteil für alle derartigen, eine beschleunigte Behandlung auch im öffentlichen Interesse dringend erheischenden Fälle hat sich die Größe und Einheitlichkeit unseres Revisionsbetriebes erwiesen, sie haben es uns ermöglicht, in kurzer Frist nach Erteilung des Auftrages mit etwa 30, nach gemeinsamen Gesichtspunkten[2]) geschulten, einer einheitlichen Leitung unterstehenden, aber zur selbständigen Beurteilung aller Vorgänge befähigten Revisionsbeamten die Arbeit bei dem Hauptsitz und den zahlreichen Zweiganstalten der Bank gleichzeitig in Angriff zu nehmen. Die Durchführung der von

---

[1]) Aus diesem Grunde heraus fordert auch Römer (bei Beigel, Theorie und Praxis S. 126) eine Revisionsgesellschaft deutscher Bücherrevisoren und Beigel a. a. O. S. 130 „einen Zentralverband deutscher Bücherrevisoren mit dem Sitz in Berlin und einem ausgedehnteren Filialnetz in Form einer eingetragenen Genossenschaft mit einem ausreichenden Garantiekapital".

[2]) Ich möchte an dieser Stelle hervorheben, daß der Verfasser aus praktischer Erfahrung festgestellt hat, daß das von den einzelnen Revisionsgesellschaften ihrer Arbeit zugrunde gelegte „System" Schemamenschen nicht erzieht; das System ist an und für sich nur ein Arbeitsplan, eine Skizze, nach der eine Revision anzufassen ist; innerhalb des Systems aber kann sich die ganze persönliche Initiative des Revisors ausleben.

den Großbanken veranstalteten Hilfsaktion[1]) wurde ebenfalls in unsere Hände gelegt".

4. Die bei den einzelnen Revisionen gemachten Erfahrungen der großen Anzahl Beamten fließen in einer Zentrale zusammen, werden hier gesichtet, zusammengestellt und zum Ausbau des Revisionssystems und damit zur Ausbildung der Beamten verwendet. Den ausgezeichneten Systemen unserer Revisionsgesellschaften ist auch das fast fehlerlose Funktionieren ihres Revisionsdienstes zuzuschreiben.

Gegen diese nicht wegleugbaren Vorteile der Ausführung der Bücherrevision in Gesellschaftsform können auch die argen Verunglimpfungen, wie sie namentlich unseren Treuhandgesellschaften seitens der Einzelrevisoren[2]) zuteil werden, nichts ausrichten; die Erfolge und die Anerkennung, die sich unsere Treuhandgesellschaften bei der Geschäftswelt errungen haben, ließen sie ungehört verhallen.

Auf den Zusammenschluß in Verbänden beruhen auch nach des Verfassers Ansicht die Erfolge, die unzweifelhaft der obligatorische Revisor unserer Genossenschaft errungen hat. Über die Nachteile der Revisionsgesellschaften, sofern sie außerhalb der beruflichen Leistungsfähigkeit liegen, spreche ich später in dem Kapitel über „Die Berufsbücherrevisoren in Deutschland".

Noch einige Worte über die Technik der Revision.[3]) Wir unterscheiden hier drei Arten Revision:

---

[1]) vgl. hierzu meine Ausführungen in der Fußnote 2 S. 19.

[2]) Auch Römer und Beigel überschreiten das Maß der Sachlichkeit bei ihrem Urteil über die deutschen Treuhandgesellschaften; vgl. u. a. die im Jahre 1912 von Beigel verfaßte „Broschüre Treuhand- (Revisions-) Gesellschaften oder beeidigte Bücherrevisoren (herausgegeben vom Verband deutscher Bücherrevisoren)".

[3]) Über die Vornahme von Revisionen finden wir wertvolle Anleitungen und Ratschläge u. a. bei R. Beigel, Theorie und Praxis der Buchführungs- und Bilanzrevision, Dresden 1908; C. Porzig, Die Technik der Bücher- und Bilanzrevision, Stuttgart 1913; G. Kramer, Leitfaden für das Etats-, Rechnungs-, Kassen- und Revisionswesen der deutschen Stadtgemeinden, Leipzig 1904; V. Muntendorf, Defraudationsschutz, Brünn 1903; Karl Porges, Die Kontrolle bei der Manipulation und Buchführung in Banken, Kreditinstituten, Sparkassen, Genossenschaften und allen öffentl. Unternehmungen, Wien 1903; A. Schmid, Die Bücher- und Bilanzrevision sowie das Institut der Bücherrevisoren (Separatabdruck aus dem Jahrbuche der Exportakademie des K. K. österreichischen Handelsmuseums 9. Studienjahr 1906/07), Wien 1908; Hans Töndury-Gieré, Die Organisation der Rechnungsprüfung bei Aktiengesellschaften, Zürich 1903. Auch in den bekannten Werken über Bilanzwesen, so von Rehm, Reisch und Kreibig, Fischer, Simon, Stern, Passow u. a. finden wir viel hierhergehöriges Material, ebenso in den „Instruktionen" für die Revisoren der einzelnen Revisionsgesellschaften und Verbände. Bezüglich der ausländischen Literatur finden wir die besten Nachweise bei Stern, Buchhaltungslexikon, Wien, Berlin, Leipzig 1913.

1. die einmalige Revision beim jedesmaligen Abschluß des Geschäftsjahres,
2. die kontinuierliche Revision, die sich durch das ganze Jahr hinzieht und in Etappen (wöchentlich, monatlich, vierteljährlich usw.) vorgenommen wird,
3. die Gelegenheitsrevision, die infolge eines besonderen Anlasses vorgenommen wird (Unterschlagung usw.) und deren Umfang in den meisten Fällen durch den Auftrag des Auftraggebers bestimmt ist.

Bei den ersten beiden Arten der Revisionen — und diese bilden in der Hauptsache die Regel —, wo es sich um die Prüfung der Vorgänge des ganzen Geschäftsjahres handelt, fragt es sich nun, sollen die Geschäftsunfälle, jeder einzeln, unter die Lupe der Kritik genommen werden oder kann man sich mit Stichproben behelfen. Im Interesse der Gründlichkeit wäre es zu wünschen, wenn man ohne Stichproben auskommen könnte, bedenken wir aber, daß es Betriebe gibt mit mehreren Tausenden kaufmännischen Beamten, so wird uns bald einleuchten, daß wir in diesen Fällen kaum jede Buchung dahin untersuchen können, ob sie *buchhaltungstechnisch, juristisch und wirtschaftlich* vertretbar ist, zumal man ja bei diesen Erwägungen auf die Unterlagen, als Korrespondenz, Rechnungen, Verträge u. a., zurückgehen muß; auch müssen wir immer im Auge behalten, daß eine Revision, die an und für sich schon Unbequemlichkeiten für die Beamten und Unternehmer mit sich bringt, nicht allzu betriebsstörend empfunden werden darf. Der Streit darum, der um die Stichproben namentlich unter den Theoretikern (auch theoretischen Praktikern) entstanden war, hat die Praxis nach des Verfassers Ansicht und Erfahrung längst zugunsten der Stichproben entschieden. Es hat sich herausgestellt und die Erfolge der Revisionsgesellschaften und -verbände beweisen dies, daß wohl abgewogene Stichproben[1]) mit Sachverständnis durchgeführt voll-

---

[1]) Die Deutsche Treuhand-Gesellschaft bemerkt über die von ihr befolgte Methode folgendes (vgl. W. Nachod, Treuhänder und Treuhandgesellschaften in ZStaatsWiss., Tübingen 1908, S. 129ff): „Wir pflegen in der Regel bei Fabrikunternehmungen sämtliche Buchungen, soweit sie tote Konten betreffen, von den Grundbuchungen an bis ins Hauptbuch hinein in bezug auf richtige Übertragung zu prüfen. Die Übertragungen auf die lebenden Konten werden stichprobenweise geprüft. Wir verbinden hiermit eine Aufnahme der Bestände an Kasse, Wechseln, Coupons und Effekten, sowie eine Prüfung der Grundbucheintragungen hinsichtlich des Immobiliarbesitzes und der Verpfändungen. Die Zugänge auf den Anlagekonten werden daraufhin untersucht, ob die verausgabten Beträge auch den betreffenden Konten und nicht etwa dem Betrieb hätten zur Last fallen müssen. Auch die Kassenbelege werden, falls der uns von unserem Auftraggeber bewilligte Zeitaufwand eine solche Gründlichkeit gestattet, sämtlich, sonst unter Beobachtung

auf genügende Revisionsresultate zeitigen, vor allen Dingen dann, wenn es sich um kontinuierliche Revisionen handelt.

Diese Art der Revision ist besonders für das Personal von erzieherischer Wirkung und auch darum zu empfehlen, weil sie das ganze Jahr anhaltend wirkt und verhütet, daß Fehler auf längere Zeit durch das Rechnungswesen mitgeschleppt werden.

2. Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Kontrolle und das öffentlichrechtliche Interesse daran.

Wir haben gesehen, daß wirtschaftliche Tätigkeit und Kontrolle eng miteinander verknüpft sind. Überall wo gewirtschaftet wird, begegnen wir der Kontrolle: im Staat, in der Gemeinde, in der Privatwirtschaft. Bei der öffentlichen Rechnungslegung ist sie Erfordernis, da der Staat die Gemeinde nicht für sich wirtschaften, sondern an Stelle und im Auftrag vieler, denen sie Rechenschaft schuldig sind. Anders in der Privatwirtschaft; hier ist der Wirtschaftende sich Selbstzweck, und so lange, als er nicht das Wohl der Allgemeinheit berührt, ist er in seiner Wirtschaftsführung unbehindert; er kann zur Rechnungslegung nicht angehalten werden. So wird denn auch in den meisten Privatwirtschaften keine Kontrolle ausgeübt, schon aus dem Grunde nicht, weil ihre wirtschaftliche Tätigkeit zu eng umgrenzt ist und meistens nicht über den Haushalt hinausgeht. Sobald aber die Wirtschaft für den einzelnen unübersichtlich wird, tritt das Bedürfnis der Kontrolle an ihn heran, sie wird für ihn zur Notwendigkeit, ohne sie ist die Aussicht auf erfolgreiches Wirtschaften gering und gewagt. Wir können uns auch heute kaum noch einen größeren Betrieb vorstellen, der nicht zum mindesten die Buchführung als Kontrolle eingerichtet hätte; auch diese reicht namentlich bei den ungeheuren Kapitalassoziationen nicht aus, wie sie uns in den Großbanken mit ihren Depositenkassen- und Filialsystemen, in den Industriekonzernen, Syndikaten, Trusts usw. entgegentreten. Hier überall finden wir ausgedehnte Kontrollmaßregeln, die vor allem in sachgemäßen Revisionen zum Ausdruck kommen.

---

eines für den einzelnen Fall geeigneten Systems, nicht aber durch Stichproben geprüft. Die Inventur wird insoweit geprüft, als wir die Reinschrift mit den Originalaufnahmen vergleichen und feststellen, daß für Halb- und Fertigfabrikate die aus den Kalkulationen ersichtlichen Preise, für Rohmaterialien die aus einzusehenden Fakturen sich ergebenden Einkaufs- bezw. die Tagespreise gemäß § 261 HGB. in Ansatz gebracht sind".

Wohl wird der Wert der Kontrolle noch nicht — und dies trifft in hohem Grade für Deutschland zu — in dem gebührenden Maße anerkannt, weil man einerseits den Gegenwert nicht zahlenmäßig zur Darstellung bringen kann, andererseits die Kontrolle für unproduktiv [1]) hält. Aber gerade in den Ländern, die wirtschaftlich die größten Erfolge zu verzeichnen haben, z. B. Amerika, England, da finden wir die ausgebautesten Kontrolleinrichtungen; es ist geradezu auffallend, daß an allen Punkten des Erdballs, wo englisches Kapital arbeitet, auch die Tätigkeit des englischen Bücherrevisors einsetzt. In diesen Ländern, die zum ersten Grundsatz die möglichste Vermeidung von Energieverlusten erhoben haben, scheut man die „unproduktiven" Kosten nicht, weil man weiß, daß das Mittel zur Erreichung dieses Zieles die richtig angewendete Kontrolle bietet.

Die Kontrolle soll nicht nur die Unstimmigkeiten im Rechnungswesen auffinden und richtig stellen, sie soll vorbeugen, erzieherisch wirken und dem Unternehmer ein getreuer Ratgeber sein, sie soll die „Reellität und Sicherheit des gesamten wirtschaftlichen Lebens und Verkehrs" gewährleisten.

Erst in dem letzten Jahrzehnt tritt bei uns in der Anschauung über den Wert der Kontrolle Wandel ein, indem man sich allmählich zu Kontrolleinrichtungen bequemt; bedauerlicherweise werden sie immer erst durch die Schäden, die der Mangel solcher Einrichtungen herbeiführte, veranlaßt.

Die Niederlage des sogen. gewerblichen Mittelstandes hat meines Erachtens nicht allein zum Grunde, daß Handwerk und Gewerbe von der Macht und dem Können des Industrialismus bezw. Kapitalismus erdrückt werden, sondern auch, daß der Handwerker es nicht verstand zu rechnen, zu kalkulieren,[2]) nicht verstand, sich über sein wirtschaftliches Können den richtigen Überblick zu verschaffen, wie dies ihm mittels Einrichtung auch einer nur primitiven Buchführung möglich gewesen wäre. Diesem Übelstand

---

[1]) Diese ungerechte Beurteilung wird der Buchhaltung und Revision sehr oft von Leuten zuteil, die sich infolge ihrer persönlichen Fähigkeiten oder sonstiger besonders günstiger Umstände von der Pike emporgearbeitet haben; diese erblicken in der „Schreiberei" nur unnötigen Ballast.

[2]) Darum fordert auch Kückelhaus (Essen) auf dem 3. reichsdeutschen Mittelstandstag in Leipzig (August 1913) die Schaffung einheitlicher Kalkulationsgrundlagen. In einer Resolution dazu wurde gefordert, daß für jedes Handwerksfach einwandfreie Unterlagen vermittelst genauer Buchführung beschafft würden, mit denen man die Höhe des angemessenen Preises durch exakte, auf den Tatsachen aufgebaute Beweise begründen könne. Die preiskalkulatorischen Unterlagen seien der Kritik durch die Innungsversammlung zu unterbreiten und den gewerblichen Schulen als Grundlage des Unterrichts zu empfehlen.

suchen die Fortbildungs- und Gewerbeschulen in ihrem Buchführungsunterricht zu steuern, die Interessenvertretungen wie Handwerks- und Gewerbekammern durch Veranstaltung von Buchführungskursen. Besondere Anstrengungen, Kontrolleinrichtungen durchzuführen, macht die Landwirtschaft; hier ist besonders die Erkenntnis durchgedrungen, daß rationelles Wirtschaften nur an Hand eines Verrechnungssystems möglich ist. So fördern denn die Landwirtschaftskammern und sonstigen Interessenvertretungen diese Bestrebungen durch Abhalten von Unterrichtskursen in den einzelnen Vereinen, richten Verkaufsstellen von Büchern ein, übernehmen die Buchführung und Revision von einzelnen Betrieben in sogen. Buch- oder Buchordnungsstellen usw. Über die Tätigkeit und Erfolge dieser letzteren Einrichtungen berichte ich später ausführlich.

Bei unseren kommerziellen Großbetrieben hat sich die Überzeugung vom inneren Werte der Kontrolle — für sie kommt in der Hauptsache die Revision in Betracht — bei weitem nicht in dem Maße durchgerungen, als man nach den Beispielen, die Amerika und England geben, annehmen sollte.

Über diese traurige Tatsache sollten wir uns auch nicht durch den Umstand hinwegtäuschen lassen, daß eine große Anzahl Betriebe ihr Rechnungswerk durch außenstehende Revisoren kontrollieren läßt; sehr oft erfolgt die Revision aus folgenden Gründen: entweder soll die Unterschrift einer Treuhandgesellschaft oder eines beeidigten Bücherrevisors als Beruhigungspille für die Gläubiger dienen oder die interessierte Bank steht mit ihrem Zwang hinter der Revision. „Freiwillige“ Revisionen sind — wie der Verfasser auch aus seiner praktischen Tätigkeit als Revisor weiß — nur selten, und in diesem Falle ist meistens der Unternehmer erst durch Schaden zur Kontrolle bekehrt worden.

Tag für Tag lesen wir von Veruntreuungen, und viele Millionen sind dem Volksvermögen schon auf diese Weise verloren gegangen. Betrachten wir alle diese Fälle in ihren Ursachen, so stoßen wir meistenteils auf einen Mangel oder Versagen der Kontrolle.

Erst in jüngster Zeit hat die Filiale der „Danziger Privat-Aktien-Bank“ in Lauenburg[1]) einen Verlust von ca. 400000 Mk. erlitten als Differenz aus Effektengeschäften, die zwei Beamte für eigene Rechnung in Höhe von nominal ca. 5 Mill. Mk., die einen effektiven Wert von ca. 10 Mill. Mk. darstellten, eingegangen waren. Wenn man die Höhe dieser Beträge ansieht, so muß man zu dem Schlusse kommen, daß die Kontrolle in

[1]) Mitteilung des Berliner Tagebl. in Nr. 263 v. 27. 5. 1913.

diesem Falle ungenügend war und durchaus versagt hat. Beim Vorhandensein derartig primitiver Kontrollen muß man sich nur wundern, daß nicht mehr unterschlagen wird.

Die Unterschlagungen bilden aber nur den plumpen Teil der Veruntreuungen, die begangen werden. Schwieriger und komplizierter sind z. B. die Bilanzverschleierungen und sonstige buchmäßigen Fälschungen;[1]) leider gelangen diese Verfehlungen zahlenmäßig dargestellt, obwohl sie häufiger sind und weit größere Beträge als die Unterschlagungen ausmachen, weniger zur Kenntnis der Öffentlichkeit; sie verschwinden in der Versenkung des Direktionstisches unserer Banken, in den Gerichtsakten usw.

In all den großen Zusammenbrüchen, ich erinnere nur an die Leipziger Bank, Trebertrocknung-Gesellschaft in Cassel, Rheinau Konzern, Mannheim, Niederdeutsche Bank in Dortmund, haben Verstöße gegen die buchmäßige Darstellung von Vermögensbestandteilen dem Strafrichter reichlich Gelegenheit zum Einschreiten gegeben.

Allerdings können Zusammenbrüche selbst durch die beste Kontrolle nicht verhindert werden, insofern als hierbei Faktoren eine Rolle spielen, die die Kontrolle nicht überwinden kann, z. B. Krisen, Konjunkturumschläge, höhere Gewalt u. a. m. Aber die Kontrolle kann in vielen Fällen vorbeugen, kann warnen, kann Mißstände der Organisation aufdecken und Fehlerquellen nachweisen, sie kann vor allem die verbrecherischen Manipulationen verhindern, die ausgeführt werden, um den bevorstehenden und in den meisten Fällen unvermeidlichen Untergang des Unternehmens hinauszuschieben. Tritt der Fall einer Unternehmung ein, so zeitigt er Verluste für die verschiedenen beteiligten Privatwirtschaften als auch für die gesamte Volkswirtschaft.

Die wirtschaftliche Krise[2]) um die Wende des 19. Jahrhunderts,

[1]) Beigel, Theorie und Praxis der Buchführungs- und Bilanzrevision, Dresden 1908, S. 38 registriert in 14 Punkten die hauptsächlichsten Delikte dieser Art. Ich vermeide, sie hier aufzuführen, da sie buchtechnische Kenntnisse voraussetzen.

[2]) A. Schulze, Die Bankkatastrophen in Sachsen im Jahre 1901, Ergänzungsheft 9 der Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Tübingen 1903, schreibt in der Einleitung S. 3: „Das Bekanntwerden des verwerflichen Geschäftsgebarens der Spielhagen-Banken in Berlin, der Pommerschen Hypotheken-Aktien-Bank, der Mecklenburg-Strelitzschen Hypotheken-Bank, der Mißerfolg der Aktiengesellschaft für Eisen- und Kohle-Industrie in Differdingen-Dannenbaum, der Fabrik feuerfester und säurefester Produkte, Aktiengesellschaft Nauheim, der Bank für Bergbau und Industrie in Berlin, der Allgemeinen deutschen Kleinbahn-Gesellschaft, Aktiengesellschaft Berlin, der Leipziger Wollkämmerei, der Aktiengesellschaft Elektrizitätswerke (vormals O. L. Kummer & Co.) in Dresden, der Kreditanstalt für Handel und Industrie in Dresden u. a., besonders aber der Zusammenbruch der Leipziger Bank und der Aktiengesellschaft für Trebertrocknung in Cassel, dem unmittelbar die Aufdeckung der unerhörten Fälschungen der Gerhard Terlinden-Aktiengesellschaft zu Oberhausen

vor allem der Zusammenbruch der Leipziger Bank im Jahre 1901 bedeutete für die deutsche Volkswirtschaft geradezu eine verheerende Katastrophe; hunderte von Millionen an Vermögen gingen verloren, hunderte von Existenzen wurden vernichtet. Und doch liegen die Ursachen zu dieser Katastrophe in den Zeiten des ungeheuren wirtschaftlichen Aufschwungs der letzten neunziger Jahre.

Gerade in den Zeiten höchster wirtschaftlicher Blüte, wo das Kapital arbeitsbedürftig und arbeitslustig wird, ist besondere Vorsicht am Platze, damit Krisen nach Möglichkeit vermieden, zum wenigsten aber in ihrer Wirkung gemildert werden; die Mittel hierzu bietet die sachgemäße Kontrolle.

Bei der großen Bedeutung, die die Kontrolle für die Volkswirtschaft hat, setzt auch bald[1]) das öffentlichrechtliche Interesse ein als Träger des Schutzes, den der wirtschaftlich Schwächere gegenüber dem wirtschaftlich Stärkeren bedarf.

Hatte die Erfahrung in der Wirtschaftsführung besondere Formen der Unternehmung herausgebildet, bei deren Anwendung das Wirtschaften erleichtert und erfolgreicher wurde, so bedurfte sowohl der Unternehmer, der diese Formen benutzte, als auch der außenstehende Dritte, der denselben vertraute, des gesetzlichen Schutzes, um durch die Qualitäten der Formen keinen Schaden zu erleiden. Das öffentlichrechtliche Interesse ist darum um so stärker und der gesetzliche Schutz um so intensiver, je größer der Defekt an der Garantie des Unternehmens ist, die einmal in der Haftung des Unternehmers, zum anderen in dem Einfluß, den der Unternehmer auf die Wirtschaftsführung besitzt, zur Darstellung gelangt.

---

folgte, erzeugten tiefgehendes Mißtrauen, welches sich in erster Linie gegen die Hypotheken- und ‚Anlagebanken‘ richtete und eine Kreditkrisis von unabsehbaren Folgen herbeizuführen drohte". — Ähnliche Umstände beim Zusammenbruch der Niederdeutschen Bank-Kommanditgesellschaft auf Aktien in Dortmund im Jahre 1910 veranlaßten die Großbanken zur Durchführung einer Hilfsaktion zu gunsten der „kleinen Gläubiger"; man wollte damit die „großen Schreier" beruhigen. Die diesbezügliche Mitteilung lautete: „Seitens einer Bankengruppe ist beschlossen worden, die Forderungen von Gläubigern der Niederdeutschen Bank, soweit es sich um Beträge bis zu 10 000 Mk. handelt und sofern sie nicht Banken und Bankiers zustehen, unter folgenden Bedingungen zu übernehmen: Es werden gewährt an:
1. Gläubiger bis 100 Mk. 75 % ihrer Forderungen,
2. Gläubiger über 100— 500 Mk. 40 % ihrer Forderungen, mindestens 75 Mk.,
3. „ „ 500— 3000 „ 30 % „ „ „ 200 „
4. „ „ 3000—10000 „ 25 % „ „ „ 900 „
Sofern die Konkursquote höher als die gezahlten Beträge ausfällt, wird sie f. Zt. durch uns den jetzigen Gläubigern vergütet; ist sie dagegen geringer, so wird auf das Rückforderungsrecht seitens der Banken verzichtet".

[1]) Lehmann, Lehrb. d. HR., Leipzig 1908, S. 128. Schon im Mittelalter besaßen die Geschäftsbücher volle Beweiskraft, äußerstenfalls ließ man sie durch den Bucheid bestärken.

Der Schutz besteht in gesetzgeberischen Maßnahmen, die die ordnungsmäßige Wirtschaftsführung in den einzelnen Wirtschaften und den Verkehr zwischen denselben regeln und verbürgen sollen.

Zu den wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen dieser Art gehören die über die Buchführung[1]) und die in engem Zusammenhang damit stehende Inventarisierung[2]) und Bilanzierung,[3]) weil dieselben in den meisten Fällen für die Beurteilung des Unternehmens als einzige Unterlage dienen.

Ich habe vorn gezeigt, welche Gefahr eine Bilanz infolge ihrer Modulationsfähigkeit für den Unkundigen bringen kann, als derselbe niemals ohne nähere Untersuchung wissen kann, unter welchen Gesichtspunkten die Wertansätze in der Bilanz gebildet wurden.

Der Gesetzgeber trägt diesem Umstand, und zwar nach Möglichkeit Rechnung, indem er der Höherbewertung steuert, der Unterbewertung aber und damit den stillen Reserven, weil sie nicht zum Schaden der Beteiligten ausschlagen können, keine Grenze setzt. (Für die Besteuerung freilich kommt der Standpunkt des Gesetzgebers nicht in Betracht; die Steuerbehörde konstruiert für ihre Berechnungen den ihr wahrscheinlichen reellen Wert.)

Diese Bestimmungen über Buchführung und Bilanz werden in dem Grade verschärft,[4]) als das Band, das Unternehmung und Unternehmer verknüpft, lockerer wird. Der Einzelwirtschaftende, der mit seinem ganzen Vermögen haftet und seine ganze persön-

---

[1]) Zur Buchführung sind gesetzlich verpflichtet alle Vollkaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuches (HGB. §§ 38 ff.). Sonderbestimmungen bestehen, abgesehen von verschiedenen Spezialfällen, für
a) die offene Handelsgesellschaft (HGB. §§ 118, 120—122),
b) die Kommanditgesellschaft (HGB. §§ 166, 167),
c) die Aktiengesellschaft (HGB. §§ 239, 260—265), wozu noch die Vorschriften über Gewinnverteilung und Liquidation treten (HGB. §§ 237, 245, 240, 294, 295, 262, 302).

[2]) Unter „Inventarisieren" verstehen wir das Aufstellen eines Verzeichnisses (Inventar) beim Entstehen eines Geschäftes oder am Schlusse einer Rechnungsperiode (Geschäftsjahr), das die einzelnen Vermögensbestandteile (Aktiva und Passiva) mit ihrem Werte am Zeitpunkte der Aufstellung nachweist.

[3]) Unter Bilanzieren (abgeleitet vom italienischen „bilancia" = Krämerwage) verstehen wir das Zusammenfassen der Ergebnisse der Wirtschaftstätigkeit in der Regel für ein Jahr. Die in dem Inventar festgelegten Vermögenswerte werden gegenübergestellt und gegeneinander abgewogen. Je nachdem die Aktiven die Passiven überragen oder umgekehrt, haben wir es mit Vermögen oder Unterbilanz, im Vergleich zum Vorjahr mit Gewinn oder Verlust zu tun.

[4]) Hierher zählen die Registerpflicht, öffentliche Rechnungslegung, Einsetzen von besonderen Kontrollorganen u. a. Trotz der Veröffentlichungspflicht bestanden für das Berichtsjahr 1910/11 des Kaiserl. Statist. Amtes 242 Aktiengesellschaften, „die ihre Bilanzen überhaupt nicht veröffentlichen oder in einer derartigen Form und Anordnung, daß sie auch nach Rückfrage bei der Gesellschaft statistisch nicht verwertet werden konnten". Wo bleibt da der Registerrichter?

liche Initiative beim Wirtschaften uneingeschränkt zur Geltung bringen kann, besitzt darum verhältnismäßig die größte Bewegungsfreiheit; er wird im Handelsgesetzbuch nur zur Sorgfalt des „ordentlichen“ Kaufmanns angehalten, wobei die geordnete Verrechnung, die Buchführung nicht einmal für ihn zwingend[1]) ist.

In allen Wirtschaftsformen, namentlich in denen, wo das Prinzip der beschränkten Haftung oder die Ausschaltung des Einflusses auf die Wirtschaftsführung seitens des Unternehmers durchgebildet ist, ziehen sich die Maschen des Netzes von gesetzlichen Sicherheitsvorschriften eng zusammen.

Dies zeigen uns die volkswirtschaftlich bedeutsamsten Schöpfungen des modernen Wirtschaftslebens: die Aktiengesellschaften und die Genossenschaften. Wie schon angedeutet, hat in diesen Assoziationsformen der einzelne Beteiligte als solcher keinen Anteil — oder doch nur in geringem Maße — an der Wirtschaftsführung, auch tritt hierbei die Gefahr auf, die der Grundsatz der beschränkten Haftung der Aktionäre und Genossenschaften für die Gläubiger, der unbeschränkten Haftung der Genossenschafter für diese in sich birgt. Schutz benötigt also der Beteiligte für das in die Unternehmung hineingesteckte Kapital, dann aber jeder andere, der mit der Unternehmung in wirtschaftlichen Verkehr treten will; dem trägt das Gesetz Rechnung, indem es das Entstehen wie das Funktionieren dieser Gesellschaftsformen unter dem Gesichtspunkte möglichster Offenkundigkeit, weiterhin der unparteiischen Kontrolle ordnet.

Dieser Grundsatz findet seinen Ausdruck vornehmlich in dem Erfordernis der öffentlichen Rechnungslegung und in der Schaffung von verantwortlichen Vertretungsorganen der Kapitalbeteiligten (Aufsichtsrat usw.), die die gesamte Geschäftsgebarung kontrollieren. Wo diese Organe Mängel aufweisen, und diese sind in der Hauptsache in der Unkenntnis der rechnungslegenden Wirtschaftsführung — es soll das kein Vorwurf sein — begründet, dort

[1]) HGB. § 38 Abs. 1: „Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen“. Richtet er keine Buchführung ein, so kann er von Gesetzes wegen hierzu nicht gezwungen werden. Die Unterlassung ordentlicher Buchführung hat aber in zwei Beziehungen Bedeutung. Einmal wird wegen betrüglichen Bankerutts mit Zuchthaus bestraft der Kridar (§§ 239, 240 KO), der in der Absicht, seine Gläubiger zu benachteiligen, Handelsbücher vernichtet, verheimlicht oder so geführt oder verändert hat, daß sie keine Übersicht des Vermögenszustandes gewähren, wegen einfachen Bankerutts mit Gefängnis bestraft der Kridar, der ohne jede Absicht Handelsbücher zu führen unterlassen hat, deren Führung ihm gesetzlich oblag, oder dieselben verheimlicht, vernichtet oder so unordentlich geführt hat, daß sie keine Übersicht des Vermögenszustandes gewähren. Sodann aber wird tatsächlich die Beweiskraft unordentlich geführter Bücher geschwächt oder vernichtet sein.

ordnet der Gesetzgeber besondere Institute an. Dies tritt besonders hervor bei der Aktiengesellschaft in der Möglichkeit, die sich der Generalversammlung bietet, der Gesellschaft fernstehende Revisoren zur Prüfung der Bilanz und der Vorgänge bei der Gründung[1]) und Geschäftsführung[2]) zu bestellen. Im Notfall kann sogar auf Antrag einer gewissen Minderheit das Gericht Revisoren[3]) bestellen.

Weit ausgeprägter finden wir das Bestreben des Gesetzgebers, den Schutz, den das Kontrollorgan des Aufsichtsrates ausübt, zu verstärken, bei den Genossenschaften. Der Aufsichtsrat der Genossenschaften setzt sich meistens aus „kleinen“ Leuten zusammen, denen die Fähigkeit, eine Rechnungsführung zu kontrollieren und zu beurteilen, mehr oder minder abgeht. Darum findet eine Ergänzung des Aufsichtsrates statt, indem das Gesetz diesem Organ den obligatorischen Revisor beiordnet, der genau wie der Gelegenheitsrevisor bei der Aktiengesellschaft hier in keinem Zusammenhang mit der Genossenschaft steht; das Urteil kann nur dann objektiv sein, wenn der Revisor von dem zu revidierenden Institut unabhängig ist.

An dieser Stelle will ich gleich bemerken, daß die Mängel, die der Gesetzgeber für genügend hält, um den Genossenschaften das Institut der obligatorischen Revision aufzubürden, in demselben Maße, wenn nicht weit höher, dem Aufsichtsrat der Aktiengesellschaften (vgl. Abschnitt 5 b) anhaften. Wohl sind verschiedentlich Ansätze und Vorschläge gemacht worden, um diesem Übelstand zu steuern, so von Rießer,[4]) Hecht,[5]) Warschauer[6]) u. a., aber der Gesetzgeber ist bisher auf diese Anregungen nicht eingegangen.

Wenn aber der deutsche Volkswirt betrachtet, daß am 31. Dezember 1912: 5421 Aktiengesellschaften mit einem nominellen Kapital von ca. 17 Milliarden Mark bestanden,[7]) so kann er bei der Höhe dieser Zahlen, in denen ein gutes Stück werbendes Volksvermögen dargestellt wird, nicht achtlos an den Lücken der Gesetzgebung vorübergehen; es ist nicht nur sein gutes Recht,

[1]) HGB. §§ 193 u. 194.

[2]) HGB. § 266 Abs. 1.

[3]) HGB. § 266 Abs. 2.

[4]) vgl. Verhandl. d. 28. DJT., Kiel 1906, Referat von Dühringer und Rießer über die Frage: „Empfiehlt es sich, die Verantwortlichkeit der Mitglieder des Aufsichtsrats einer Aktiengesellschaft genauer zu bestimmen“?

[5]) F. Hecht, Zur Reform des Aktiengesellschaftsrechts 1882. Derselbe, Referat über die Mißstände im Wesen der deutschen Aktiengesellschaft 1903.

[6]) O. Warschauer, Die Reorganisation des Aufsichtsratwesens 1902.

[7]) Zur gleichen Zeit befanden sich in Liquidation 312 Aktiengesellschaften mit ca. 350 Millionen, in Konkurs 87 Aktiengesellschaften mit ca. 78 Millionen Aktienkapital.

sondern seine moralische Pflicht, die Ausbesserung der bestehenden Schäden vom Gesetzgeber zu verlangen und die Forderung nach dem obligatorischen Revisor für die Aktiengesellschaften aufzustellen. Bemerkenswert ist, daß der Gesetzgeber die „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ außerhalb aller besonderen Vorschriften über die Rechnungslegung stellt; hatte das Gesetz auch nur an Vereinigungen mit geringer Mitgliederzahl, an eine die individuellen Bedürfnisse weniger Unternehmer befriedigende Gesellschaftsform gedacht, so hatte es meines Erachtens zu wenig auf die Gläubiger Rücksicht genommen, die der Gefahr, die die beschränkte Haftung mit sich bringt, weit mehr ausgesetzt sind als die Gläubiger bei der Aktiengesellschaft. Dies zeigt deutlich die Konkursstatistik der Handelsgesellschaften und Genossenschaften; wir sehen aus nebenstehender Tabelle, wie die Zahl der „neuen Konkurse“ der Gesellschaften mit beschränkter Haftung gegenüber den anderen Handelsgesellschaften stetig wächst (allerdings auch auf das Zunehmen der G. m. b. H. zurückzuführen) und diese in ihrer Gesamtsumme 1911 bereits überschreitet. Die Zahl der wegen Mangels einer nur den Kosten entsprechenden Konkursmasse abgewiesenen Konkurse stellt 1911 das Dreifache, 1912 das Vierfache aller übrigen Gesellschaften und Genossenschaften dar; die ausgefallenen nicht berechtigten Forderungen betragen gegenüber denen bei den Aktiengesellschaften ungefähr das Doppelte, die Verlustquote der ausgefallenen nicht bevorrechtigten Forderungen ist bei den Gesellschaften mit beschränkter Haftpflicht mit Ausnahme des Jahres 1912, in dem die Kommanditgesellschaften den traurigen Rekord an sich reißen, am höchsten.

Die in den beendeten Gesellschafts- und Genossenschaftskonkursen ausgefallenen Beträge der nichtbevorrechtigten Konkursforderungen beziffern sich summiert wie folgt (s. Tab. auf S. 26).

Diese Übelstände werden noch vergrößert dadurch, daß die Presse durch die nichtöffentliche Rechnungslegung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung keine Möglichkeit zur Kritik derselben hat; bei der großen Beliebtheit aber — es wurden in der Zeit vom April 1892 bis 1902: 6200 Gesellschaften mit einem Gesamtkapital von 2 282 400 740 Mk. gegründet,[1]) es bestanden ferner nach der Reichsstatistik

1909:	17 077	Gesellschaften mit	3611,5	Millionen	Kapital
1910:	19 650	„ „	3880,7	„	„
1911:	22 179	„ „	4229,5	„	„
1912:	24 611	„ „	4497,9	„	„

[1]) vgl. R. Wendt in Jahrb. f. Nationalökonomie u. Statistik III. Folge Bd. 24, Jena 1902, S. 70/71.

	„Neue Konkurse“							Abgewiesene Konkurse wegen Mangels einer nur den Kosten entsprechenden Konkursmasse						
	1906	1907	1908	1909	1910	1911	1912	1906	1907	1908	1909	1910	1911	1912
Offene Handelsgesellschaften	324	384	474	358	381	354	425	42	46	44	41	46	40	47
Kommanditgesellschaften	35	32	38	44	42	34	34	—	6	4	6	3	9	4
„ auf Aktien	—	1	—	—	2	—	—	—	—	—	—	1	—	—
Aktiengesellschaften	22	27	34	22	26	29	35	7	4	6	1	7	6	7
Zusammen: Handelsgesellschaften	381	444	546	424	451	417	494	49	56	54	48	57	55	58
Gesellschaften mit beschränkter Haftpflicht	163	230	554	357	426	454	629	47	57	118	126	163	171	280
Genossensch. m. unbeschränkt. Haftpflicht	13	10	11	13	8	9		—	—	—	1	—	—	
„ „ beschränkter Haftpflicht	40	70	53	59	66	59	74	2	2	4	5	4	—	1
„ „ Nachschußpflicht	—	—	—	—	—	—		—	—	—	—	—	—	
Zusammen: Genossenschaften	53	80	64	72	74	68	74	2	2	4	6	4	—	1
Andere Gemeinschuldner (z. B. Vereine)	—	—	—	—	—	—	33	—	—	—	—	—	—	10
Insgesamt	597	754	964	853	951	939	1230	98	115	176	180	224	226	349

	Jahr	Offene Handelsgesellschaften	Kommanditgesellschaften	Aktiengesellschaften	Gesellschaften mit beschränkt. Haftung	Genossenschaften mit unbeschränkt. Haftung	Genossenschaften mit beschränkt. Haftung	Genossenschaften mit Nachschußpflicht
Ausgefallene nicht bevorrechtigte Konkursforderungen in Mark	1906	20 804 966	3 587 286	10 932 206	8 631 034	4 592	241 661	21 579
	1907	24 547 088	4 227 791	17 171 638	4 728 885	—	1 277 765	
	1908	21 883 560	4 373 596	7 365 495	15 680 420	1 704 768	1 711 123	
	1909	23 939 244	1 608 814	9 221 837	13 407 979	—	1 029 002	
	1910	53 436 771	5 812 474	9 605 773	17 550 454	—	1 482 094	
	1911	27 786 848	8 805 937 a. Akt.[1]) 4 126 762	6 293 213	13 767 210	899 279	1 096 993	
	1912	32 401 958	10 536 916	11 613 614	19 774 539	14 974	1 210 945	
Auf 100 Mk. nicht bevorrechtigte Konkursforderungen	1906	80,7	76,3	76,1	87	0,5	60,8	93,1
	1907	84,5	85,7	67,6	99,6	—	77,6	
	1908	82,1	84,1	82,2	82,6	58,3	83,—	
	1909	72,5	77,—	65,2	85,2	—	38,9	
	1910	87,—	83,2	81,3	87,9	—	52,5	
	1911	80,3	83,4 a. Akt.[1]) 97,7	69,2	86,7	55,5	72,9	
	1912	84,5	88,7	76,2	86,5	11,1	41,—	

[1]) Hierunter fällt der Konkurs der Niederdeutschen Bank, Kommanditgesellschaft auf Aktien in Dortmund.

— und der damit dokumentierten wirtschaftlichen Bedeutung dieser Unternehmungsform, die weit über den vom Gesetzgeber angenommenen Zweck[1]) hinausgeht, genügt heute das Warnungsschild „G. m. b. H." kaum.

Sollte aber bei einer Revision dieses Gesetzes eine größere Geschmeidigkeit in der Übertragung der Geschäftsanteile eintreten, wie diese von den Gesellschaften mit beschränkter Haftpflicht erstrebt wird,[2]) so könnte der Gesetzgeber nicht umhin, die Kontrollvorschriften, wie sie bei den Aktiengesellschaften bereits bestehen, anzuordnen.

In weit größerem Maße als bisher muß das öffentlichrechtliche Interesse auch da einsetzen, wo es sich um die Ausübung der Bücherrevision als freien Beruf handelt. Wie wir heute uns an einen Arzt, an einen Rechtsanwalt oder Patentanwalt mit Vertrauen wenden, weil wir wissen, daß sein Titel uns reelle fachmännische Kenntnisse und Behandlung unserer Interessen verbürgt, so müssen auch die Qualitäten des Buch- oder Rechnungssachverständigen uns durch Vorbildung und auch durch äußerliche Bezeichnung gewährleistet sein. Gerade in Deutschland liegen die Verhältnisse des freien Bücherrevisors, wie ich später zeigen werde, sehr im argen, zumal eine große Anzahl unwürdiger Elemente unter dieser Flagge segelt, einerseits zum Nachteil des Publikums, andererseits zum Schaden der qualifizierten Standesgenossen. Auch hier ist es Pflicht des Gesetzgebers, dem unwürdigen Zustande zu steuern.

[1]) Hierfür bietet ein drastisches Beispiel die im Jahre 1906 mit 90 Millionen gegründete Siemens-Schuckert G. m. b. H. in Berlin. An ihr sieht man deutlich, daß die G. m. b. H. nur ein Ersatz für die schwerfällige und „teure" Form der Aktiengesellschaft sein soll.

[2]) Man hat bereits 1906 die Gründung einer Börse für G. m. b. H.-Anteile in Kiel geplant.

Zweiter Teil.

Der heutige Stand der Kontrollorgane.

3. Die Kontrolle im Staate, in der Gemeinde und bei den Interessenvertretungen.

Obwohl außerhalb meines Themas liegend, möchte ich zunächst einige Worte der Kontrolle widmen, die der Staat oder die Gemeinde ausübt, weil für die Beurteilung derselben die gleichen Gesichtspunkte wie bei der privatwirtschaftlichen Kontrolle maßgebend sind.

Der Staat benötigt die Kontrolle zuvörderst, um die Einhaltung der von ihm erlassenen Gesetze (wobei es sich namentlich um die Steuer handelt) verbürgt zu wissen. So finden wir strenge Kontrollen vorhanden zur Überwachung der Produktion von Zucker, Salz, Malz usw., ähnliche Maßnahmen erfordern die Zölle, die Getränkesteuern, Stempelabgaben.

Aber auch das eigene Rechnungswerk des Staates und der Gemeinde untersteht der Kontrolle.

Sie erfolgt beim Staatshaushalt durch Prüfung und Feststellung der Rechnungen über Einnahmen und Ausgaben von Staatsgeldern, über Ab- und Zugang von Staatseigentum und über die Verwaltung der Staatsschulden.

Die ausführende Staatsbehörde ist die Oberrechnungskammer; wir begegnen den ersten 1707 in Sachsen, 1711 in Preußen (1824, 1872 reorganisiert).

Die Kontrolle des Reichshaushalts wird durch die preußische Oberrechnungskammer, die als „Rechnungshof des Deutschen Reichs" fungiert und diesem Zwecke entsprechend verstärkt wurde, ausgeübt. Über die Tätigkeit dieser Behörde ergeht jährlich eine Denkschrift an den Reichstag und ein Immediatbericht an den Kaiser.

Ähnliche Einrichtungen bestehen in Österreich, Frankreich, Italien usw. Die Prüfung und Revision der Gemeinderechnungen[1] ist in den deutschen Einzelstaaten verschiedentlich geregelt.

So legen nach den preußischen Städteordnungen die Stadtgemeinden der älteren Provinzen der Aufsichtsbehörde lediglich den Entlastungsbeschluß der Gemeindeorgane vor; in der Rheinprovinz wird die Rechnung durch den Landrat geprüft und endgültig festgestellt. In Sachsen erfolgt die Prüfung und Feststellung der Rechnung durch den Gemeinderat, doch hat die Aufsichtsbehörde ein sogen. Aufsichtsrecht, sie kann jederzeit über die Vermögensverhältnisse der Gemeinden und die Geschäftsführung der Gemeindeorgane Auskunft und Nachweisungen verlangen. Bayern, Württemberg, Elsaß-Lothringen, bedingt auch Baden stehen auf dem Standpunkte obrigkeitlicher Abhörung und Bescheidungen der Rechnungen; in Hessen ist auch das Gemeinde-Rechnungswesen beim Rechnungshof zentralisiert.

Bezüglich der Landgemeinden ist die Zuständigkeit der Staatsorgane regelmäßig eine ausgedehntere.

Die Prüfung des Rechnungswerkes innerhalb der Gemeinden[2] geschieht nicht nach einheitlichen Grundsätzen, sie erfolgt bald durch die eigene Verwaltung (so durch den Magistrat bei städtischen Sparkassen, durch den Kreisausschuß bei Kreissparkassen), bald durch besonders gewählte Kommissionen. Größere Gemeinden haben ihre besonderen Revisionsbureaus[3]) mit eigens für diesen Zweck angestellten Revisoren. Diese letzteren sind in der Regel aus den Beamten (mittleren Beamten) der Städte bezw. Sparkassen hervorgegangen, und zwar aus solchen, die besondere Erfahrung nicht nur im Rechnungswesen, sondern auch im allgemeinen Verwaltungsdienste — für die Sparkassenrevisoren kommen hier namentlich Kenntnis des Grundbuchs-, Hypothekenrechts usw. in Betracht — besitzen. Wenn wir aber heute die Beobachtung machen, daß fast jede Gemeinde einen oder mehrere technische Betriebe besitzt, wie Gas-, Wasser-, Elektrizitätswerke, Schlachthöfe,

---

[1]) vgl. den Artikel „Gemeindehaushalt" in Stengels Wörterb. d. deutschen VerwR. Bd. 1, Freiburg 1890; O. Schwarz, Formelle Finanzverwaltung in Preußen und im Reich, Berlin 1907.

[2]) Näheres über den Revisionsdienst der Gemeinden bei G. Kramer, Leitfaden für das Etats-, Rechnungs-, Kassen- und Revisionswesen der deutschen Stadtgemeinden, Leipzig 1904.

[3]) Beigel (Theorie und Praxis der Buchführungs- und Bilanzrevision, Dresden 1908, S. 37) schreibt: „Mustergültig sind die städtischen Revisionseinrichtungen in Frankfurt a. M. Das ist aber auch die einzige Stadtverwaltung Preußens, die ihr Finanz- und Revisionswesen fest organisiert hat. Sonst scheint trotz des Selbstverwaltungsrechts, das in diesem Staate den Gemeinden zugestanden ist, das schönste Durcheinander mit Bezug auf das Revisionswesen zu herrschen".

Straßenbahnen, Ziegeleien usw., so müssen wir zu dem Schluß kommen, daß für die Revision derartiger Betriebe an die Revisoren die Forderung vollkommener kaufmännischer Durchbildung mit Recht gestellt werden darf. In dieser Erkenntnis lassen auch schon verschiedene Gemeinden ihre Betriebswerke durch Treuhandgesellschaften revidieren, so Düsseldorf, Göttingen, Lüneburg, Osnabrück u. a. Hieraus ist auch die Forderung nach einer „gemeindlichen Treuhandgesellschaft" entstanden. Der Gedanke tauchte zuerst in der Stadtverordnetenversammlung zu Düsseldorf v. 27. 11. 1912 gelegentlich der Beratung der Haushaltpläne auf, über die die Rheinisch-Westfälische Zeitung [1]) wie folgt berichtet: „. . . Hier wies ein Redner auf die wachsende Verantwortung hin, die den Stadtverordneten der großen Gemeinden obliege und die es wohl verständlich erscheinen lasse, die Frage aufzuwerfen, ob auch alles für die unerläßliche Prüfung der Geschäfte der Verwaltung geschehe. Hier könne die übliche Revision, wie sie in kleineren Gemeinden genüge, nicht mehr als ausreichend bezeichnet werden. Und ähnlich wie die Industrie ihre Treuhandgesellschaften habe, sei auch für die Kommunen die Schaffung von Treuhandgesellschaften zu fordern. Diese Gesellschaften sollten nicht lediglich prüfen, sondern auch Anregungen und Verbesserung in der Verwaltung geben . . . Der Stadtverordnete . . . betonte jedoch, daß es nicht allein darauf ankomme, die nach rein kaufmännischen Grundsätzen betriebenen Einrichtungen der Gemeinden zu prüfen, sondern alle Zweige der Verwaltung. Diese Prüfung könne nur durch besonders vorgebildete Beamte vorgenommen werden und deshalb sei auch die Schaffung gemeindlicher Treuhandgesellschaften zu fordern. Die Anregung wurde von dem Sprecher der liberalen Fraktion noch unterstrichen, und Oberbürgermeister Dr. Oehler erklärte, die Angelegenheit im Vorstand des preußischen Städtetags zur Sprache zu bringen".[2])

Der Vorschlag der Gründung gemeindlicher Treuhandgesellschaften ist um so beachtenswerter, als er von einem Mitglied des heute bestehenden Kontrollorgans (Stadtverordnete) ausgeht.

Diese Einrichtung hätte aber den wesentlichen Vorteil gegen die jetzt bestehenden Kontrollorgane, daß sie außerhalb des eigentlichen Gemeindeorganismus stehen würde; ihre Beamten brauchen keine Rücksicht auf den Auftraggeber oder den zu Revidierenden zu nehmen. Gerade das Abhängigkeitsverhältnis, das sich not-

---

[1]) v. 28. 11. 1912.

[2]) Laut Schreiben v. 27. 5. 1913 des Herrn Oberbürgermeister Dr. Oehler an den Verfasser hatte derselbe bisher noch keine Gelegenheit, die Angelegenheit beim Vorstand des preußischen Städtetages zur Sprache zu bringen.

wendigerweise immer da herausbilden muß, wo der Revisor Beamter der Gemeinde ist, macht den Wert der Kontrolle zum größten Teil illusorisch. Kramer,[1]) der derzeitige Rechnungsdirektor und Vorstand des Revisionsbureaus der Stadt Frankfurt a. M., fordert darum Unkündbarkeit des Revisorenpostens; nur dann kann die Unbefangenheit des Revisors garantiert werden, wenn derselbe extra muros steht.

Eine „gemeindliche Treuhandgesellschaft" wäre aber auch im Interesse der kleineren Gemeinden zu begrüßen, die sich einen kostspieligen Kontrollapparat nicht leisten können.

Anfänge zu gemeindlichen Treuhandgesellschaften sind bereits gemacht worden mit der Gründung der S t a d t k a s s e n - R e v i s i o n s - v e r b ä n d e. Derartige Verbände existieren u. a. in den preußischen Provinzen Brandenburg, Posen, Schlesien, Hannover, im Regierungsbezirk Nassau u. a. Sie bezwecken die Ausführung von fachmännischen Revisionen. Die Verbandsrevisionen haben in der Hauptsache das System des Buchführungs- und Kassenwesens zu begutachten und die darüber bestehenden Vorschriften in bezug auf ihre Vollkommenheit zu prüfen. Die Revision besteht neben der Prüfung des Systems in einer genauen Nachprüfung des vorhandenen Vermögenswertes sowie in der stichprobenweisen Revision der Buchungen. Da sie in der Regel in Zwischenräumen von 3 zu 3 Jahren stattfinden und sich bei den einzelnen Städten auf einen verhältnismäßig kurzen Zeitraum (2—10 Tagen) erstrecken, können sie die genaue Rechnungsprüfung nicht ersetzen. Sie sollen, wie schon oben gesagt, in der Hauptsache begutachtenden Wert besitzen, weshalb sie die sonstigen Revisionen (Kassenrevisionen, Revisionen der Jahresrechnungen) nicht ersetzen. Die Verbandsrevisoren übernehmen jedoch auf Antrag auch die Prüfung von Jahresrechnungen. Der Hannoversche Stadtkassenrevisionsverband [2]) hat z. B. ein eigenes Revisionsbureau, das unter Leitung des Verbandsrevisors mit hinreichendem Personal besetzt ist, eingerichtet; in diesem werden auf Antrag von Städten und Kommunen die Jahresrechnungen von Kommunen (Kämmereirechnungen Betriebswerksrechnungen nebst Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen) revidiert.

Die Revisionen haben sich auch auf die Prüfung der Wirtschaftlichkeit der direkten Kommunal- sowie Betriebswerksverwaltungen zu erstrecken.

---

[1]) G. Kramer, Die Verwaltung der städtischen Kassen und die Vornahme von Kassen- und anderen Revisionen, Berlin 1901.

[2]) Derselbe besteht seit 1906, ihm gehörten im Oktober 1910 31 Gemeinden an. Dem Verbande können auch außerpreußische Gemeinden beitreten.

Eine gleichartige Erscheinung bildet der Zusammenschluß der öffentlichen Sparkassen im deutschen Sparkassenverband. Die Verbände bilden namentlich der Staatsregierung und den gesetzgebenden Körperschaften gegenüber das Sprachrohr der Sparkassen, die rapide Entwicklung der Sparkassen ist diesen Organisationen zu verdanken.

Die Verbände haben sich u. a. die Revision ihrer Sparkassen zur Aufgabe gemacht. Die Revisionen finden in bestimmten Zwischenräumen (Zeitabständen von zirka 3—5 Jahren) statt. Sie erstrecken sich hauptsächlich auf die Prüfung der aktiven Bestände (Hypotheken, Wertpapiere, Schuldscheine, Wechsel usw.), also auf die Feststellung, ob die Einlagen der Sparer sicher angelegt sind. Die Revision bezweckt ferner die Beachtung der Bestimmungen des Hypotheken- und Grundbuchrechts sowie der sonstigen in Frage kommenden Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches, des Wechselrechts usw. Schließlich wirken die Verbandsrevisionen auf eine zweckmäßige Verteilung der Ausleihungen (Anlage in Staats- und Kommunalpapieren, Befriedigung des Personal- und Realkredits) hin. Daneben sind aber auch sozialpolitische Aufgaben (Beleihung von Arbeiterwohnhäusern über die sonst bei Sparkassen übliche Grenze hinaus, Zinsvergünstigung bei Abtragshypotheken) zu berücksichtigen.

Der Verbandsrevisor hat daneben das System der Buchführung zu prüfen, Besserungsvorschläge zu treffen; schließlich dient auch seine jeweilige Anwesenheit bei den einzelnen Kassen der Aussprache und Belehrung über Fachfragen.

Die Revisionsverbände haben zumeist einen, manchmal auch mehrere Revisoren; in verschiedenen Provinzen sind sie nur nebenamtlich angestellt. Vorzuziehen sind jedoch die hauptamtlich tätigen, da sie allein wegen des größeren Umfanges ihres Arbeitsfeldes einen erweiterten Blick und Erfahrung besitzen, auch ihre Initiative nicht zu zersplittern brauchen.

Notwendig erscheint mir, daß die Gemeinden der Anstellung und Ausbildung des Revisionspersonals mehr Beachtung schenken

---

[1]) Als Sparkassenunterverbände bestehen: Rheinisch-Westfälischer Verband, Sächsischer Verband, Hannoverscher Verband, Verband für Sachsen-Thüringen-Anhalt, Brandenburgischer Verband, Schlesischer Verband, Badischer Verband, Schleswig-Holsteinischer Verband, Verband für Hessen-Nassau und Waldeck, Württembergischer Verband, Pommerscher Verband, Ost- und Westpreußischer Verband, Hessischer Verband, Posenscher Verband, Elsaß-Lothringischer Verband, Oberfränkischer Verband, Oberbayrischer Verband, Mittelfränkischer Verband, Pfälzischer Verband, Niederbayrischer Verband, Schwäbischer Verband, Oberpfälzischer Verband, Unterfränkischer Verband, Unterstützungs-Institut Altona; bei einzelnen Kassen als Mitglieder: Neue Sparkasse Lübeck, Rostock, Sparkassen Bremen, Hamburg, Schwerin.

als bisher. Wendel[1]) sagt hierüber: „Es ist daher bei der Einrichtung von Revisionsämtern oder Revisorstellen die größte Sorgfalt in bezug auf das Beamtenmaterial zu verwenden und von den Bewerbern nicht nur eine fachliche Ausbildung in den verschiedenen Systemen des Rechnungswesens, sondern auch eine genügende Kenntnis des sonstigen Verwaltungsdienstes, ferner eine gute Allgemeinbildung zu verlangen. Auch die letztere ist notwendig zur Prüfung und Beurteilung von Fragen der wirtschaftlichen Sorgfalt. — Es ist ferner Aufgabe der Verwaltung, den Revisionsorganen eine gebührende Selbständigkeit und sowohl nach außenhin wie auch innerhalb der Verwaltung ein Ansehen dadurch zu verschaffen, daß ihrer Tätigkeit eine weitgehende Bedeutung beigelegt und größtmögliche Unterstützung zuteil wird. Eine Unterlassung in dieser Beziehung wird den Wert und die Wirkung der Revisionsorgane bedeutend herabsetzen. Leider wird diesen Umständen noch nicht überall die nötige Bedeutung beigelegt; mir ist sogar die bedauerliche Tatsache bekannt, daß in einer Provinzialhauptstadt einige durch Einstellung von weiblichen Hilfskräften überzählig gewordene Kanzlisten, die seit Jahrzehnten die Schreibmaschine bedient hatten, in das Revisionsamt versetzt worden sind, eine Maßregel, die nichts weniger als wirtschaftlich ist". Wie segensreich eine geschickte Revisionseinrichtung wirken kann, zeigt Wendel[2]) an folgendem Beispiel: „Die Erfolge derartiger Revisionen sind für die Finanzwirtschaft von großem Vorteile, beispielsweise sind in der Stadt Hannover nach der durch einen Bureaudirektor durchgeführten Bureauform, die eine Vereinfachung des Registratur-, Expeditions-, Rechnungs- und Kassendienstes — namentlich infolge Einführung von Maschinen — und außerdem eine Nachprüfung der Verteilung des Bureaupersonals mit Erfolg bewirkte, Ersparnisse an Verwaltungskosten in Höhe von 80 000 Mk. jährlich erzielt".

Die Erfolge der Revisionen hängen aber im wesentlichen von der Qualität der Revisoren ab, die wieder durch eine Fachausbildung gewährleistet werden muß. Es dürfte zur Erlangung dieses Zieles die Einführung von Kursen entweder an der Akademie für kommunale Verwaltung in Düsseldorf oder an den Handelshochschulen[3]) ratsam sein.

---

[1]) M. Wendel (Revisor des Hannoverschen Stadtkassenrevisionsverbandes), Vortrag gehalten in der „Kommunalen Woche" Düsseldorf, 1913: „Die Revision von Gemeindekassen und die Prüfung der Wirtschaftlichkeit der Gemeindeverwaltungen" (dem Verfasser in liebenswürdiger Weise zur Verfügung gestellt), enthält sehr beachtenswerte Richtlinien für Gemeinderevisionen usw. Dem genannten Herrn verdanke ich auch wertvolle Mitteilungen über die kommunalen Revisionsverbände.

[2]) M. Wendel in dem in voriger Fußnote zit. Vortrage.

[3]) vgl. meine Ausführungen im Abschnitt „Die Berufsbücherrevisoren in Deutschland".

Im Anschluß hieran möchte ich noch die Förderung der Kontrolle durch die Interessenvertretungen einer kurzen Besprechung unterziehen. — Wie ich schon im Eingang erwähnte, geschieht dies von seiten der Handwerker- und Gewerbekammern in der Hauptsache durch Abhaltung von Buchführungskursen. Die Handelskammern und sonstige Vertretungen von „Kaufleuten“ erfüllen in dieser Hinsicht ihre Pflicht durch Hebung des kaufmännischen Ausbildungswesens. Die Interessenvertretungen der Landwirtschaft gehen hierin weiter; sie richten Verkaufsstellen von Büchern [1]) ein, die der landwirtschaftlichen Wirtschaftsführung besonders angepaßt sind, und übernehmen die Buchführung und Revision von einzelnen Betrieben in sogen. Buch- oder Buchordnungsstellen. Letztere Einrichtungen finden wir u. a. bei den Landwirtschaftskammern in Halle, Darmstadt, Brandenburg, Wiesbaden, Bonn, Münster, Karlsruhe, Weihenstephan, Mecklenburg (Patriotischer Verein), Freiburg (Badischer Bauernverein), Oldenburg usw. Auch gibt es in verschiedenen Provinzialhauptstädten private landwirtschaftliche Zentralbuchführungsstellen, unter denen das bekannteste wohl das Institut des Universitätsprofessors Howard in Leipzig ist, das ca. 150 Beamte beschäftigt. In Insterburg besteht eine landwirtschaftliche Buchführungsgenossenschaft.

Besondere Bedeutung hat die Buchstelle der Deutschen Landwirtschaftsgesellschaft in Berlin erlangt.

---

[1]) Die Steigerung des Bedarfs an Büchern durch das Eindringen der Buchführung in landwirtschaftliche Betriebe zeigt die nachstehende Statistik über die Entwicklung des Bücher- und Formularverkaufs der 1895 errichteten Buchstelle der „Deutschen Landwirtschaftsgesellschaft“, Berlin während der letzten 10 Jahre. Der Bücher- und Formularverkauf stellte sich im

Jahr	Wirtschaftsbücher	Bäuerliche Buchführungen	Zuchtbücher für Züchtervereinigung	Lose Zuchtbuchformulare	Geldwert im ganzen ℳ
1903	3 971	230	3410	44 325	16 476,49
1904	5 090	394	3342	21 194	19 881,93
1905	6 027	516	3621	22 884	21 863,87
1906	6 215	808	6179	44 872	27 074,23
1907	7 212	535	7593	82 237	33 326,77
1908	8 292	1116	5731	51 302	35 463,64
1909	9 868	1669	7407	58 498	41 637,76
1910	12 173	2293	5952	47 044	48 852,67
1911	12 100	3134	7070	35 074	57 146,27
1012 bis 30. 11.	14 448	3188	6102	36 416	62 659,18

Die Zahl der Beamten betrug am

1. 1. 1903	31	1. 1. 1909	84
1. 1. 1904	46	1. 1. 1910	89
1. 1. 1905	60	1. 1. 1911	107
1. 1. 1906	74	1. 1. 1912	114
1. 1. 1907	72	1. 12. 1912 [1])	123
1. 1. 1908	80		

Nach dem Prospekt der Buchstelle der „D. L. G.“ bietet dieselbe durch Übernahme der Buchführung nach Wochenberichten [2]) ihren Auftraggebern folgendes:

1. Laufende Nachprüfung aller Eintragungen.
2. Führung der Hauptbücher.
3. Aufstellung der Jahresabschlußrechnungen einschließlich Reinertragsberechnung und Einkommensteuererklärung (letztere auf Wunsch kostenlos).
4. Statistische Zusammenstellungen der Buchführungsergebnisse.
5. Erwägungsrechnungen (Kalkulationen) für die einzelnen Wirtschaftszweige.

---

[1]) Die Zahl der am 1. 12. 1912 in der Buchstelle beschäftigten 123 Beamten setzt sich wie folgt zusammen:

1. Oberleitung, Bureau und Formularstelle:
   - 1 Geschäftsführer,
   - 2 wissenschaftliche Hilfsarbeiter (je einer für die Geschäfte der Betriebsabteilung und der Buchstelle),
   - 1 Bureauvorsteher,
   - 1 erster Expedient,
   - 4 Expeditions- und Registraturbeamte,
   - 2 Boten,
   - 1 Buchhalter,
   - 1 Formularverwalter,
   - 4 Maschinenschreiberinnen.
   - 17
2. Buchhalterei:
   - 4 Abteilungsvorsteher,
   - 12 Gruppenvorsteher,
   - 52 Buchhalter und Hilfsarbeiter,
   - 29 Lehrlinge.
   - 97
3. Rechnerei:
   - 1 Vorsteher,
   - 1 Gruppenvorsteher,
   - 7 Buchhalter und Hilfsarbeiter.
   - 9

[2]) Die Führung der Bücher geschieht in der Buchstelle und stützt sich auf die Wochenberichte (Kassen-, Natural-, Viehberichte usw.) der Auftraggeber, die diese wöchentlich einsenden.

Bei der Berechnung des Honorars geht die D. L. G. (wie auch die von den Landwirtschaftskammern errichteten Buchstellen) von dem Grundsatze aus, mit der Einrichtung der Buchstellen in erster Linie die Förderung der Landwirtschaft zu erstreben und keine Gewinne hiermit zu erzielen. Die Höhe der Jahresgebühren für verschiedene Gutsgrößen ist aus folgender Aufstellung ersichtlich:

Jahresgebühren für Führung der Bücher nach Wochenberichten einschließlich Abschluß.

(Die untergestellten Zahlen geben die bei Annahme einer Rückvergütung von 15% in Wirklichkeit zu zahlenden Sätze an.)

Hektarberechnungsfläche	100	200	300	400	500	600	800	1000
	M	M	M	M	M	M	M	M
a) Einfache Buchführung ohne Arbeitsrechnung.								
Bei extensivem Betriebe (unter 180 Mk. Einnahme vom Hektar) .	300	350	400	450	500	550	650	750
	255	297	340	382	425	467	552	637
Bei mittelintensivem Betriebe (180 bis 300 Mk. Einnahme vom Hektar)	360	420	480	540	600	660	780	900
	306	357	398	459	510	561	663	765
Bei intensivem Betriebe (über 300 Mk. Einnahme vom Hektar) .	420	490	560	630	700	770	910	1050
	357	416	476	535	595	654	773	892
b) Einfache Buchführung mit Arbeitsrechnung, bei Lieferung von Arbeitswochenberichten.								
Bei extensivem Betriebe (unter 180 Mk. Einnahme vom Hektar) .	390	455	520	585	650	715	845	975
	331	387	442	497	552	608	718	829
Bei mittelintensivem Betriebe (180 bis 300 Mk. Einnahme vom Hektar)	468	546	624	702	780	858	1014	1170
	398	464	530	597	663	729	862	994
Bei intensivem Betriebe (über 300 Mk. Einnahme vom Hektar) .	546	637	728	819	910	1001	1183	1365
	464	541	619	696	773	851	1006	1160
c) Einfache Buchführung mit Arbeitsrechnung, bei Lieferung von Arbeitsberichten in Tagebuchform.								
Bei extensivem Betriebe (unter (180 Mk. Einnahme vom Hektar) .	405	472	540	607	675	742	847	1012
	344	402	459	516	574	631	746	861
Bei mittelintensivem Betriebe (180 bis 300 Mk. Einnahme vom Hektar)	486	567	648	729	810	891	1053	1215
	413	482	551	620	688	757	895	1033
Bei intensivem Betriebe (über 300 Mk. Einnahme vom Hektar) .	567	661	756	850	945	1039	1228	1417
	482	562	643	723	803	884	1044	1205

Hektarberechnungsfläche	100	200	300	400	500	600	800	1000
	M	M	M	M	M	M	M	M
d) Buchführung mit Erwägungsrechnungen für alle Betriebszweige (Feldbau als Ganzes), bei Lieferung von Arbeitsberichten in Tagebuchform.[1]								
Bei extensivem Betriebe (unter 180 Mk. Einnahme vom Hektar) .	530	597	665	732	800	867	1002	1137
	450	508	565	623	680	737	852	967
Bei mittelintensivem Betriebe (180 bis 300 Mk. Einnahme vom Hektar)	636	717	798	879	960	1041	1203	1365
	541	609	678	747	816	885	1023	1160
Bei intensivem Betriebe (über 300 Mk. Einnahme vom Hektar) .	742	836	931	1025	1120	1214	1403	1592
	631	711	791	872	952	1032	1193	1354

Die folgende Übersicht läßt erkennen, daß diese Einrichtung der Buchstelle sich zunehmender Beliebtheit bei den Landwirten erfreut. Die Führung der Bücher nach Wochenberichten geschah nach Anzahl, Art und Umfang der Aufträge und deren Kosten:

Stand am 1. Jan.	Anzahl der Aufträge im ganzen	Einfache Buchführg. ohne Arbeitsrechnung	Desgleichen mit Arbeitsrechnung	Mit Erwägungsrechnungen f. alle Wirtschaftszweige („dopp. Abschluß")	Jahresgebühren M	Berechnungsfläche[2] ha	Gebührensatz auf 1 ha Berechnungsfläche M
1903	94	54	12	28	38 760	54 617	0,71
1904	136	87	16	33	59 923	74 761	0,80
1905	167	100	26	41	76 393	87 008	0,88
1906	165	100	27	38	86 360	78 192	1,10
1907	190	116	40	34	100 503	95 762	1,05
1908	217	147	40	30	113 572	108 792	1,04
1909	234	171	43	20	117 902	116 457	1,01
1910	259	192	49	18	131 075	119 473	1,10
1911	299	223	61	15	155 662	147 236	1,06
1912	307	242	49	16	212 901	147 331	1,45 (1,19)
Dez. 1912	325	260	47	18	224 558	155 334	1,45 (1,19)

Die erhebliche Erhöhung des Gebührensatzes auf 1 ha der Berechnungsfläche in den letzten beiden Jahren erklärt die D. L. G. (Jahrb. 1912 S. 889) mit dem Inkrafttreten der neuen Gebühren=

[1]) Bei Wochenberichtsform um den Unterschied zwischen b und c billiger.
[2]) Wald und Wasser, wenn mehr als $^1/_4$ der Gesamtfläche, seit 1912 in allen Fällen, nur zu $^1/_4$ gerechnet.

ordnung v. 20. 10. 1910, „dabei ist aber zu berücksichtigen, daß den Auftraggebern auf die Gebührensätze Rückvergütungen gewährt werden, die im Jahre 1911/12 15—21 % betrugen; die Gebühren ermäßigen sich dadurch auf durchschnittlich 1,19 Mk. für den Hektar".

Freilich haben die Buchstellen auch ihre Widersacher. Einmal sind es die Steuerbehörden, die ja in jedem Verrechnungssystem ihren geschworenen Feind erblicken, zum andern ist es das Mißtrauen in den beteiligten Kreisen, die durch die zentrale Buchführungsanstalt das Bekanntwerden bezw. Bloßstellen ihrer Vermögensverhältnisse befürchten.

Welche Bedeutung die Landwirtschaft der Buchführung beimißt, geht auch aus der jüngst erfolgten Gründung einer „Vereinigung zur Erlangung der Beweiskraft der Buchführung und zur Förderung der Betriebslehre der Landwirtschaft" hervor, die als ihren Zweck[1]) bezeichnet: Sie will

1. für die Buchführung der Landwirte die gleiche Beweiskraft erlangen, wie sie die Buchführung anderer Berufszweige durch Gesetz bereits genießt;
2. für die Anhänger der verschiedenen Buchführungssysteme eine Stätte der Aussprache und Verständigung sein;
3. die Betriebslehre der Landwirtschaft fördern;
4. in den Kreisen der anderen Berufsstände ein besseres Verständnis für die Existenzbedingungen der Landwirtschaft erwecken und dadurch die bestehenden Interessengegensätze zwischen Land und Stadt mildern.

Als Mittel zur Erreichung dieser Ziele sieht die Vereinigung in erster Linie an:

a) die gesetzliche Anerkennung dafür, daß in der Landwirtschaft die den Anforderungen des Handelsgesetzbuches entsprechenden Buchführungsformen mit den kameralistischen gleichberechtigt sind;
b) die Verbreitung der Erkenntnis dafür, das ebenso wie der industrielle auch der landwirtschaftliche Betrieb rechnungsmäßig zur Darstellung zu bringen ist;
c) die Förderung betriebswissenschaftlicher Institute an deutschen Universitäten und Hochschulen oder sonstiger auf diesem Gebiete bereits vorhandener Einrichtungen;
d) die Sammlung und Verarbeitung von auf Grund genauer Buchführung gewonnener Produktions- und Rentabilitätszahlen;

[1]) § 1 der Satzungen, angenommen in der 1. Hauptversammlung in Berlin am 18. 2. 1913.

e) das Zusammenarbeiten von Praxis und Theorie durch Förderung von Beratungs- und Buchführungsstellen, Kongressen, Vorträgen, Studienreisen u. dgl.

Die Vereinigung[1]) will der „falschen Ansicht der städtischen Bevölkerung, daß der Faktor Natur dem Landwirt die Erzeugnisse nahezu kosten- und mühelos in den Schoß werfe, und daß nur eine ganz unberechtigte Begehrlichkeit der Landwirte die Verbilligung der Lebensmittel zu verhindern strebe; die deutsche Landwirtschaft müsse in genügender Menge entweder Brot, Fleisch und Milch in bester Qualität und zu billigen Preisen liefern oder sie dürfe nicht sein", entgegentreten und die Vorwürfe (wie sie namentlich von Professor Delbrück[2]) und in jüngster Zeit von dem Reichstagsabgeordneten Gothein[2]) dem Großgrundbesitz gemacht werden), daß der Landwirt ein „Steuerdrückeberger" sei bezw. daß das tatsächlich bestehende steuerpflichtige Einkommen des Landwirts nicht wirksam erfaßt werde, zurückweisen.

„Diese falsche Ansicht läßt sich nicht durch Worte beseitigen, nur der genaue Nachweis der wirklichen Erträge der Landwirtschaft kann ihre Gegner davon überzeugen, daß die Landwirtschaft mit geringerem Nutzen und gleich großem Risiko arbeitet als Handel und Industrie.

Dieser Nachweis ist aber nur auf Grund einer gesetzlich anerkannten Buchführung möglich. Mehr als bisher muß daher die deutsche Landwirtschaft den Rechenstift zur Hand nehmen und alle Vorgänge in dem landwirtschaftlichen Betriebe zahlenmäßig zur Darstellung bringen.

Die Vereinigung sieht ihre Aufgabe vor allem darin, zu zeigen, daß das Resultat der Buchführung in der Lage ist, der Landwirtschaft die Anerkennung ihrer Leistungen zu verschaffen.

Von der Regierung aber, als über den Parteien stehend, müssen wir verlangen, daß sie einer geordneten Buchführung des Landwirts die gleiche gesetzliche Behandlung zuteil werden läßt, wie sie die Buchführung der Kaufmannes und des Fabrikanten bereits genießt."

Nach der gefaßten Resolution wird der Anschein erweckt, als ob die Steuerbehörde „einer geordneten Buchführung des Landwirts" keinen Glauben beimißt, den Kaufmann also bevorzugt. Wenn dies der Fall wäre, bestände damit gewiß eine Ungerechtigkeit. Die Steuerbehörde verneint aber bisher die Anwendung

[1]) vgl. Resolution, angenommen in der 1. Hauptversammlung in Berlin am 18. 2. 1913.

[2]) vgl. Referat über den Ausgangspunkt und die Entwicklung unserer bisherigen Bestrebungen, erstattet von Prof. Dr. Howard-Leipzig in der 2. Ausschußsitzung zu Berlin am 26. 4. 1913, S. 5.

kaufmännischer Grundsätze nur aus dem Grunde, als es die landwirtschaftliche Betriebslehre bisher nicht verstanden hat, allgemein gültige Normen, einheitliche Grundsätze für das Werturteil[1]) über alle Wirtschaftsphasen und -ergebnisse, wie der Kaufmann sie bei der bücherlichen Darstellung seiner Betriebe schon seit altersher anwendet, zu schaffen. Auf diesen Standpunkt stellt sich auch das Kgl. Preuß. Staatsministerium in der Begründung der jetzt (1913) dem Landtage vorliegenden Einkommensteuernovelle, die in § 12 ausführt:

„Der Gedanke liegt nahe, nach Analogie der für die Kaufleute im § 13 des Einkommensteuergesetzes getroffenen Sonderbestimmung auch für diejenigen Landwirte, welche geordnete Buchführung eingerichtet haben, die Zugrundelegung der von ihnen aufgestellten Vermögensbilanzen bei der Veranlagung gegenüber der bisher die Gleichstellung der Landwirte mit den Kaufleuten in dieser Hinsicht ablehnenden Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts (Entsch. in Staatsst. Bd. 7 S. 117, Bd. 13 S. 131) gesetzlich anzuerkennen. Der Verwendung landwirtschaftlicher Bilanzen als gesetzlicher Grundlage der Veranlagung stehen aber gewichtige Bedenken entgegen.

Wenn durch den § 13 des Einkommensteuergesetzes für die Veranlagung der Kaufleute der aus den ordnungsgemäß geführten Handelsbüchern, der Inventur und der Bilanz sich ergebende Geschäftsgewinn für maßgebend erklärt ist, so beruht dies darauf, daß nach § 38 HGB. den Kaufleuten die gesetzliche Verpflichtung obliegt, Handelsbücher zu führen, und daß ferner in den §§ 39 bis 44 a. a. O. über Form und Inhalt der Handelsbücher gesetzliche Bestimmungen getroffen sind. Beachtet ein Kaufmann diese Vorschriften nicht, so setzt er sich der Gefahr strafgerichtlicher Verurteilung nach den §§ 219 u. 240 KO. aus. Für die Landwirte fehlt es an irgendwelchen gleichartigen Vorschriften. Auch erscheint es ausgeschlossen, solche allgemeingültige gesetzliche Normen für sie einzuführen. Denn bislang ist man über die Grundzüge der landwirtschaftlichen Buchführung noch keineswegs zu einer einheitlichen und einwandfreien Auffassung gelangt. Tatsächlich weichen daher auch die zahlreich vorhandenen landwirtschaftlichen Buchführungssysteme in den elementarsten Fragen bezüglich Aufstellung von Inventur und Bilanz voneinander ab. Eine gleichmäßige und gerechte Veranlagung der Einkommensteuer könnte aber bei Zugrundelegung der landwirtschaftlichen Vermögens-

[1]) Es sei hier nur an den Streit um die Bewertung der selbstgewonnenen nicht marktfähigen Erzeugnisse: Stalldünger, marktlosen Futterstoffe erinnert.

bilanzen nur dann gewährleistet erscheinen, wenn diese nach allgemein gültigen einheitlichen Normen zur Aufstellung gelangten.

Läßt schon dieser Umstand es nicht statthaft erscheinen, den von Landwirten gefertigten Inventuren und Bilanzen für die Zwecke der Steuerveranlagung entscheidende Bedeutung beizumessen, so tritt noch hinzu, daß es im Landwirtschaftsbetrieb äußerst schwierig, ja unmöglich ist, eine Inventur nach kaufmännischen Grundsätzen aufzustellen. Denn zahlreiche Teile des landwirtschaftlichen Vermögens haben entweder überhaupt keinen Marktwert, oder sie ändern ihren Wert von Tag zu Tag. Als Beispiele seien nur erwähnt die dem Acker in Form von Düngung oder Aussaat einverleibten Werte oder die vom Boden noch nicht getrennten Früchte; der Wert der letzteren ändert sich nicht nur täglich von der Saat bis zur Ernte, sondern entzieht sich sogar wegen der Abhängigkeit des Ertrages von den Witterungsverhältnissen jeder Schätzung.

Die Zulassung der Einkommensberechnung nach Inventur und Bilanz würde ferner zur notwendigen Folge haben, daß der Landwirt alle Teile seines Grundvermögens, also auch den Fundus selbst in die Inventur aufnehmen müßte, wie ja auch der Kaufmann nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches alle Vermögensgegenstände in die Inventur einzuschließen hat. Die jährliche Neubewertung des Grund und Bodens aber nach der Verbesserung oder Verschlechterung, welche er durch die verschiedenen Betriebsvorgänge im Laufe des Jahres erfahren hat, dürfte für die Landwirte schwer zu bewerkstelligen und in den wenigsten Fällen auch nur mit annähernder Richtigkeit und Sicherheit durchzuführen sein".

Wir erkennen aus dieser Begründung, die ja in vielen Punkten nach des Verfassers Ansicht den Stempel des grünen Tisches trägt, daß die Steuer nicht die „geordnete" Buchführung des Landwirts ablehnt, auch nicht die landwirtschaftliche Buchführung nach streng kaufmännischen Grundsätzen, sondern die Buchführung des Landwirts, die wohl äußerlich nach kaufmännischen Grundsätzen aufgemacht ist, aber hierbei die alten, unbrauchbaren Normen, die, soweit man überhaupt von solchen sprechen kann, in buntem Durcheinander beinahe für jede Einzelwirtschaft bestehen, verwendet. Und wir werden es als ein Verdienst der Vereinigung bezeichnen müssen, wenn es ihr gelänge, allgemein gültige, einheitliche Normen aus dem jetzt bestehenden Wirrwarr herauszuheben und denselben vom Gesetz und der Wissenschaft volle Anerkennung zu verschaffen.

Das Bestreben aber, das wir bei der Landwirtschaft antreffen, rationell auf Grund einer organisierten Buchführung zu wirt-

schaften, möge auch die anderen nicht kaufmännischen Erwerbskreise ergreifen; ihre Interessenvertretungen aber haben die Pflicht, mehr als bisher auf die Notwendigkeit eines auf die Rechnungslegung gestützten Wirtschaftens hinzuweisen.

4. Die Berufsbücherrevisoren.

a) Im Ausland.

Der Beruf des Bücherrevisors ist fast so alt, als man die Verrechnung in Büchern vornimmt.

Schmid[1]) erwähnt, daß man den ersten Rechnungsprüfern in Italien begegnet. Um 1225 hat bereits Mailand eine Kontrolle der Stadtverrechnung eingerichtet, welche alle 4 Monate stattfand. Derselbe Verfasser führt weiterhin an, daß das Kassabuch von Papst Nikolaus III., welches die Zeit v. 1. 5. 1279 bis 1. 3. 1280 umfaßt, am Ende den Kassensaldo aufweist mit der Bemerkung: „und dieser Saldo stimmt mit dem Buch unseres Notars überein“. Er schließt hieraus, daß die Revision in der Art ausgeführt wurde, daß dasselbe Buch zum zweitenmal in Kopie von dem Notar geführt wurde und zum Zwecke der Kontrolle das Vergleichen der beiden Bücher stattfand.

Um dieselbe Zeit entwickelt sich ungefähr auch der Bücherrevisorenberuf in England, viel später erst in Deutschland und in anderen Ländern.

Wenn wir den Beruf des Bücherrevisors nach Leistungsfähigkeit, Erfolg und Ansehen beurteilen sollen, so werden wir den des Engländers an erster Stelle zu behandeln haben; ich glaube dies etwas ausführlicher tun zu müssen, da die englischen Verhältnisse immer als mustergültig hingestellt und zur Übernahme empfohlen werden.

In Großbritannien lassen sich die Anfänge des Bücherrevisorenberufes bis ins 13. Jahrhundert verfolgen. Um diese Zeit treten bereits die „Auditors“ auf, deren Aufgabe es war — und hieraus erklärt sich der Name auditor (audire = hören) —, das Rechnungswerk durch Abhören,[2]) „Kollationieren“, zu prüfen. Später werden die im Rechnungswesen bewanderten Fachleute

[1]) A. Schmid, Die Bücher- und Bilanzrevision sowie das Institut der Bücherrevision. Chartered Accountants und Treuhandgesellschaften. Separatabdruck aus dem Jahrbuche der Export-Akademie des k. k. österr. Handelsmuseums, Wien 1908.

[2]) Andere führen die Bezeichnung „Auditor“ darauf zurück, daß in alter Zeit die Rechnungsprüfung in einem mündlichen Verhör des Rechnunglegenden bestanden hätte.

„Accountants“ (compter = rechnen) genannt. Ein eigentlicher Unterschied besteht zwischen diesen Berufsbezeichnungen nicht. Mit Auditor bezeichnet man heute den Bücherrevisor vor allen Dingen in seiner Teileigenschaft als Rechnungs-, Bilanzprüfer, während man unter Accountant ihn mehr in einem weiteren Tätigkeitsfeld — als Treuhänder —, der u. a., vielleicht sogar in der Hauptsache, als Berufszweig auch das Bücherprüfen (auditing) ausübt, verstanden haben will.

Der Beruf („accountancy“) wird auch zuerst in Großbritannien staatlich anerkannt.

Schon in der Mitte des 17. Jahrhunderts tauchen Lehrbücher und Revisionsinstruktionen auf, und 1799 führt das Adreßbuch von London bereits 11 Firmen auf, die sich mit Bücherrevisionen beschäftigen.

Im Jahre 1811 finden wir bereits 24, und im Jahre 1822 gibt es deren 73. Die Bankkrise von 1836/37 ließ die Zahl der Accountants im Jahre 1840 auf 107 anschwellen. Das Inkrafttreten der Companies Act von 1844 bedeutete die Aufhebung des Konzessionssystems für die Aktiengesellschaften und die Einführung des obligatorischen Revisors.[1]) Genau so wie bei uns später in Deutschland zeitigt auch für England das Verlassen des Konzessionssystems den Ausbruch der wildesten Spekulation; die raschen Fortschritte des englischen Eisenbahnwesens und die hohe Rente der bestehenden Gesellschaften (nach Stürmer[2]) 10—15 %) ließen die „Eisenbahngründungswut“ einsetzen, von deren Ausdehnung man sich ein Bild machen kann, wenn man bedenkt, „daß nach dem Bericht[3]) des Amtes zur Registrierung der Aktiengesellschaften am 31. 12. 1845 an neuprojektierten Gesellschaften über 1400 eingetragen waren. So hatte man in einem Falle nicht weniger als 11 Projekte für eine Bahn eingebracht, welche in der Nähe von London ein enges Tal durchschneiden sollte, durch das nur eine einzige Bahn gehen konnte“. Von den in den Jahren 1844—1847 eingebrachten Projekten wurden 637 mit 15120 km Bahnlänge (bis 1845 besaß England 2536 engl. Meilen Bahnlänge) mit einem Gesamtkapital von 636 443 877 Fr. genehmigt.[4]) Es trat mit dieser Erscheinung ein enormer Bedarf

[1]) O. Gertung, Die Bücherprüfung im englischen Aktienrechte, Jena 1906, S. 11: „Der Gedanke, daß ein generelles Kontrollorgan aufkommt, sobald der Staat das Konzessionssystem fallen läßt, findet auch im englischen Recht seine Bestätigung“.

[2]) Dr. G. Stürmer, Geschichte der Eisenbahnen, Bromberg 1872.

[3]) G. Cohn, Untersuch. über die engl. Eisenbahnpolitik, Leipzig 1874, Bd. 1 S. 243 ff.

[4]) W. v. Nördling, Eisenbahnkonkurrenz und Eisenbahnfusionen in England, Wien 1875.

von Berufsrevisoren an den Tag. Einmal schrieb die oben genannte Companies Act von 1844 die Überwachung der Gesellschaften durch Auditors vor, zum andern brauchten die Gründer dem Publikum gegenüber, das noch immer unter dem Eindruck des Südseeschwindels stand, Gewährsleute für ihre Prospekte. Hierzu bemerkt v. Nördling [1]):

„In jener Zeitperiode erwuchs den hervorragendsten Zeitungen aus der Veröffentlichung der Prospekte der neuen Gesellschaften eine durchschnittliche Einnahme von 300000 Fr. pro Woche. Die am 27. 9. 1845 erschienene Nummer von ‚Herepath's Railway Journal' enthielt 60 Quartseiten Annoncen und die ‚Railway Times' sogar 88. — Ingenieure, Advokaten [2]) und Experten des Parlaments erfreuten sich in gleicher Weise ungemessener Einkünfte. Am 17. November publizierte die „Times" auf fünf mit feinster Schrift bedruckten Seiten einen offiziellen Ausweis über alle bis zum 21. Oktober desselben Jahres handelsgerichtlich protokollierten Gesellschaften".

Die bestehenden Berufsrevisoren konnten natürlich, wenngleich sie ihre Arbeit mit Rücksicht auf die Gelegenheit zur „reichen Ernte" auch nicht allzu ernst nahmen, die Nachfrage nur durch Heranziehung von Hilfspersonal decken. Auch ergreifen jetzt diesen Beruf eine große Anzahl von „Leuten mit weitgehendster Geschäftserfahrung und Zuverlässigkeit". [3])

Eine Erstarkung erfährt der Bücherrevisorenstand dadurch, daß die Bankruptcy Act von 1869 auch den Accountant als Konkursverwalter zuläßt.

Dieser ungewöhnliche Aufschwung im Bücherrevisorengewerbe konnte es nicht verhindern, daß unter dem Schilde der Accountants sich auch das Pfuschertum ausbreitete, und ihm suchte man nun zu begegnen auf dem Wege der Selbsthilfe, der Organisation. Den Anfang dazu machte Schottland.

Als erste derartige Gründung tritt uns die 1854 durch Royal Charter ins Leben gerufene „Society of Accountants in Edinburgh" entgegen; 1855 entsteht in Glasgow eine Gesellschaft unter dem Namen „The Institute of Accountants and Actuaries" und 1867 in Aberdeen „The Society of Accountants".

Diese Gesellschaften [4]) besitzen seit 1892 einen gemeinsamen Prüfungsausschuß. Verhältnismäßig spät organisieren sich die

---

[1]) W. v. Nördling a. a. O. S. 11.

[2]) Hierunter sind gewiß auch die „auditors" zu verstehen.

[3]) vgl. L. Dicksee in seinem Aufsatz: Accountants usw., in Sterns Buchhaltungslexikon 1913.

[4]) Dicksee gibt an gleicher Stelle die Zahl der Chartered Accountants in Schottland am 31. 12. 1910 mit 100 an.

Bücherrevisoren in England. Erst 1870 vereinigen sie sich durch „Royal Charter" in London in dem „Institute of Accountants"; ähnliche Verbände, die mehr oder minder Bedeutung erlangten, erstanden in „zahlreichen" Provinzstädten.

Sie gingen insgesamt durch Royal Charter v. 11. 5. 1880 in dem „Institute of Chartered Accountants in England and Wales" auf, das damals ungefähr 500 Berufsrevisoren vereinte; bis heutigentages ist dieses Institut das wohl berufenste und wichtigste geblieben; seine Mitgliederzahl [1]) betrug am 1. 1. 1912

Fellows [2])	980
Associates in practice	1777
Associates not in practice . . .	1205
Members not in England or Wales	429
zusammen	4391 Mitglieder

Neben dem „Institute" gründete sich im Jahre 1885 durch „Certificate of the Board of Trade" die „Society of Accountants and Auditors". Dieser Verband wird von den Mitgliedern [3]) des ersten Instituts mehr oder weniger als minderwertiger „outsider" betrachtet; meines Erachtens mit Unrecht. Beim Vergleichen der Statuten beider Gesellschaften habe ich gefunden, daß Unterschiede in bezug auf Anforderungen an die Mitglieder, Prüfungen, Aufnahmebedingungen usw. nicht bestehen, die eine derartige Meinung rechtfertigen. Diese Stimmung gegen die Incorporated Accountants scheint auch in England selbst umzuschlagen; so schreibt Dicksee in dem mehrfach zitierten Artikel: „In der ersten Zeit des Bestandes der ‚Society' wurde der Bezeichnung ‚Incorporated Accountants' nur wenig Bedeutung beigemessen, aber nach und nach nahm das Ansehen der Incorporated Accountants zu, bis man auch sagen hörte, die Bezeichnung hat denselben guten Klang. Der Hauptunterschied ist wohl der, daß diejenigen, die Chartered Accountants werden wollen, zuerst unter bestimmten Bedingungen bei einem Mitgliede arbeiten müssen, dem sie dann eine mehr oder weniger große Entschädigung zu bezahlen haben oder von dem sie nur gering honoriert werden. Die Mehrzahl der Incorporated Accountants hat aber nicht unter so günstigen An-

---

[1]) Entnommen dem „Report of the council" presented to the thirthy-first annual meeting on first day of May 1912.

[2]) Die Mitglieder zerfallen in Fellows (erstklassige Mitglieder), die nach 5jähriger selbständiger beruflicher Tätigkeit aus den Reihen der Associates (zweitklassige Mitglieder) hervorgehen, die wiederum diesen Titel erhalten, wenn sie nach in der Regel 5jähriger Assistenzzeit sich der vorgeschriebenen Prüfung mit Erfolg unterzogen haben.

[3]) Auch Beigel vertritt diese Ansicht.

fangsbedingungen gearbeitet, der Unterschied ist daher vielleicht mehr ein sozialer als intellektueller".

Die Mitgliederzahl der „Society" gibt „The incorporated Accountants Year Book 1912—1913 auf

	880	Fellows
	1629	Associates
total	2509	an.

Die schon öfters erstrebte Vereinigung dieser beiden Verbände: „Institute" und „Society" ist bisher nicht gelungen. Außerdem bestehen neben diesen beiden großen Instituten noch eine große Anzahl Amateurrevisoren, die sich auch teils in Gesellschaften zusammengeschlossen haben; sie üben ihre Tätigkeit meist im Nebenberuf aus; es muß daher dem Publikum überlassen bleiben, den tüchtigen Revisor gegenüber dem Pfuscher herauszusuchen.

Mit Recht bemerkt Gertung zu diesem Übelstand: „Es ist sehr bemerkenswert, daß bei diesen Gründungen (der zwei großen Verbände) niemals ein Monopol gefordert oder gewährt worden ist".[1])

Das Gesetz gibt keinerlei Garantien dafür, daß Personen, die den Revisorenberuf ausüben, dazu qualifiziert sind. Tatsache aber ist, daß die Mitglieder der großen Verbände sich in der englischen Geschäftswelt eines großen Ansehens und Vertrauens erfreuen, das durch den Ruf ihrer beruflichen Befähigung wohlbegründet ist. Diesen Ruf suchen sich die genannten Gesellschaften zu erhalten durch die Forderung gleichartiger fachlicher Ausbildung und Schaffung strenger Bedingungen zur Aufnahme in die Verbände.

Die Ausbildung der Revisoren des „Institute" regelt Art. 4[2]) des Statuts[3]) („Bye Laws" in der Fassung von 1880 mit den Ergänzungen von 1904 und 1910).

Wer sich dem Beruf als Accountant widmen will, muß mindestens 16 Jahre alt sein. Besitzt er keinen akademischen Grad, so muß er sich einer Vorprüfung (Preliminary) unterziehen, in der er seine Allgemeinbildung nachweist. Die Prüfung, die im Werte, soviel ich Einblick gewinnen konnte, ungefähr der Prüfung zur Erlangung des Einjährig-Freiwilligen-Zeugnisses unserer Oberrealschule entspricht, ist nur schriftlich und erstreckt sich auf folgende Fächer:

---

[1]) O. Gertung, Die Bücherprüfung im englischen Aktienrechte.
[2]) Seit Juni 1891 in Kraft.
[3]) Ich beschränke mich, hier nur auf die Ausbildung der Mitglieder des „Institute" einzugehen, bei der „Society" sind die Bestimmungen über die Ausbildung fast dieselben.

1. Diktat und kurzer englischer Aufsatz,
2. Arithmetik,
3. Algebra und Geometrie,
4. Geographie,
5. Geschichte.

Diese 5 Fächer sind obligatorisch, es treten hinzu noch 2 Wahlfächer, unter denen mindestens eine Sprache sein muß:

1. Lateinisch,	7. höhere Mathematik,
2. Griechisch,	8. Physik,
3. Französisch,	9. Chemie,
4. Deutsch,	10. Biologie,
5. Italienisch,	11. Geologie,
6. Spanisch,	12. Stenographie.

Hat der Accountant-Beflissene sich über seine Vorbildung genügend ausgewiesen, so muß er sich zu einer 5jährigen Lehrzeit bei einem Mitgliede der Gesellschaft verpflichten; für die Inhaber eines akademischen Grades wird diese Frist auf 3 Jahr herabgesetzt. Den theoretischen Unterricht vermitteln besondere, vom „Institute" unterhaltene Students' Societies, deren es zurzeit 12 gibt. Nach Ablauf der ersten Hälfte der praktischen Lehrzeit muß der „Articled Clerk", wie der offizielle Titel des Kandidaten lautet, sich einer Mittelprüfung (Intermediate) unterwerfen, um vorwiegend die in seiner beruflichen Ausbildung gemachten Fortschritte darzutun.

Die Prüfung ist gleichfalls nur schriftlich und erstreckt sich auf

1. | Buchhaltungs- und Rechnungswesen, einschließlich Teil-
2. | haber- und Vollstreckerschaft,
3. Revisionskunde,
4. Rechte und Pflichten der Liquidatoren, Treuhänder und Vermögensverwalter.

Nach Absolvierung seiner Lehrzeit meldet sich der Kandidat zur Schlußprüfung (Final), die wiederum nur schriftlich ist und außer den in der Mittelprüfung verlangten Fächern noch folgende umfaßt:

5. Grundzüge des Konkurs- und Aktiengesellschaftsrechts,
6. Grundzüge des Handels- und Schiedsrichterrechts.[1])

Die Prüfungen selbst scheinen entweder durchschnittlich sehr schwer zu sein oder forensisch gehandhabt zu werden, wie die folgende Übersicht zeigt:

---

[1]) „Laws of Arbitrations and Awards".

	Im Jahre 1911 bestanden	fielen durch
Vorprüfung . . .	265	212
Mittelprüfung . . .	269	124
Schlußprüfung . . .	224	161
Total	758	497

Mit dem Bestehen der Schlußprüfung ist dem Kandidaten die Möglichkeit zum Eintritt in das „Institute" als Assoziate gegeben; nach 5 jähriger selbständiger Ausübung des Berufs kann er sich zum Fellow wählen lassen.

Zum Kennzeichen seines Standes fügt er seinem Namen die Initialen[1])

A. C. A. (Associate of Chartered Accountants)

F. C. A. (Fellow of Chartered Accountants) bei.

Der Umfang des Tätigkeitsfeldes der Accountants ist im großen und ganzen derselbe wie der unserer Berufsbücherrevisoren in Deutschland, wenn auch vielleicht in England das treuhänderische Moment mehr in den Vordergrund tritt.

Das allerdings muß zugestanden werden, daß die Beschäftigung[2]) des englischen Bücherrevisors eine weit größere ist als die seines deutschen Kollegen. Einesteils hat dies seinen Grund darin, daß der englische Geschäftsmann den Wert der Kontrolle weit höher anschlägt als der deutsche, zum anderen Teile ist der englische Bücherrevisor das Äquivalent für die verhältnismäßig geringe kaufmännisch-technische Bildung des englischen Angestellten.

Dicksee[3]) zerlegt die Tätigkeit des Accountant in folgende Punkte:

1. Revisionen sowie Berichterstattung über die Buchführung von Gesellschaften, Korporationen, Institute, Privatfirmen und Privatpersonen.
2. Aufstellung von Bilanzen; Feststellung bezüglich der Arten der Geschäfte und Ausarbeitung von Verteilungsplänen.
3. Untersuchung von Betrieben auf Grund der Handelsbücher und Konten bezüglich der Ertragsverhältnisse; Nachweisungen von Abgängen und Unterschlagungen.
4. Ergänzung von mangelhaft geführten Handelsbüchern und Abschluß von Konten zwecks Vorlage dieser bei Gericht.

[1]) Durch die große Anzahl der Revisorenverbände, deren Mitglieder ihrem Namen entsprechend verschiedene Initialen zufügen, ist dem Laien die Orientierung über die Zugehörigkeit zu den einzelnen Verbänden sehr erschwert.

[2]) Beigel, Theorie und Praxis, erwähnt S. 191, daß die Zahl der bei den einzelnen Revisionsfirmen beschäftigten Gehilfen zwischen 2 und 80 schwankt.

[3]) L. Dicksee in Sterns Buchhaltungslexikon 1913.

5. Ausübung des Amtes eines Schiedsrichters oder Sachverständigen in Gerichtsangelegenheiten, bei denen buchhalterische Fragen Gegenstand der Feststellung sind.
6. Ausübung der Tätigkeit eines Sekretärs oder Revisors bei Handelsvereinigungen oder bei Gesellschaften (Companies), die derartige Beamte nicht selbst unterhalten.
7. Ausübung der Tätigkeit eines gerichtlichen Vermögensverwalters für Personen, die geschäftsunfähig sind.
8. Ausübung der Tätigkeit eines Treuhänders oder freiwilligen Vermögensverwalters und
9. Durchführung von Verteilung der Vermögensmassen bei Konkursen sowie die Liquidation und Verteilung des Nachlaßvermögens von verstorbenen Personen.

Bei letztem Punkte müssen wir berücksichtigen, daß die Heranziehung der Accountants zu dieser Tätigkeit nicht allzu bedeutend geworden ist, da es in England amtliche Konkursverwalter und Liquidationsgesellschaften gibt; in Schottland allerdings fallen diese Institute weg, und hier bildet die Verwaltung von Konkursen usw. einen ergiebigen Geschäftszweig der „Accountants".

Von besonderen Interesse ist nun zu erfahren, welche Stellung und Funktion der Accountant als obligatorischer Revisor (auditor) der Aktiengesellschaften einnimmt. Wir werden uns zu fragen haben, ist der englische Revisor ein unabhängiges und damit wirksames Kontrollorgan, wie es das öffentlichrechtliche Interesse um so mehr in England erfordert, als das englische Gesetz verschiedene Sicherheitsvorschriften, die wir im deutschen Aktienrecht finden, so über den Aufsichtsrat als Kontrollorgan, Reservefonds, Wertansätze in der Bilanz, Öffentlichkeitszwang der Rechnungslegung, Bestimmungen über die Buchführung, gewisse Erfordernisse bei der Gründung usw. nicht kennt.

Durch die Aktiennovelle von 1900 wurde die bis dahin fast durchgängig bereits geübte Bücherprüfung für alle Aktiengesellschaften (incorporated companies) obligatorisch, „um die ordnungsmäßige Geschäftsführung der Companies zu sichern".[1])

Die Bestellung der Revisoren erfolgt mit Ausnahme der ersten, die die Directors vornehmen, durch Wahl seitens der Generalversammlung, die auch die Vergütung für ihre Tätigkeit festsetzt; die im Gesetz vorgesehene Bestellung des auditors durch das Handelsamt[2]) (Board of Trade) kann nicht von Amts wegen, sondern nur auf Antrag eines Aktionärs erfolgen.

[1]) Vergleiche hierzu die Entwicklung des Instituts der obligatorischen Bücherprüfung bei O. Gertung, Die Bücherprüfung im englischen Aktienrechte, Jena 1906.

[2]) Dieser Fall ist bisher noch nicht eingetreten.

Die Revisoren können jederzeit die Bücher nebst sämtlichen Belegen und Schriftstücken der Company einsehen und von allen Beamten — auch der Board of Directors (Direktionskollegium, das auch den sogen. Aufsichtsrat nach unseren Begriffen einschließt) ist davon nicht ausgenommen — Auskunft verlangen. Sie haben die Bilanz zu bescheinigen, hierbei etwaige Mängelrügen betreffs Auskunfterteilung und Verfügungstellung der Bücher und Unterlagen anzubringen; ferner erstatten sie einen Bericht an die Aktionäre, der in der Generalversammlung zu verlesen ist und sich darüber zu äußern hat, ob das in der Bilanz entworfene Bild die Geschäftslage des Unternehmens wahrheitsgetreu widerspiegelt.

Der Revisor haftet mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns; er kann sowohl zivilrechtlich wie strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden. Im letzteren Falle muß ein Delikt, z. B. wissentliche Bescheinigung einer falschen Bilanz vorliegen, was bei den ehrenvollen Traditionen des englischen Bücherrevisorenberufes fast ausgeschlossen erscheint. Er wird meistens für den ganzen Schaden verantwortlich gemacht. So wurde, wie Gertung in seiner mehrfach zitierten Arbeit berichtet, z. B. „der Auditor in re London and General Bank, Lim. zum Ersatz einer ganzen Jahresdividende von 8486,11 £ verurteilt, die infolge seiner Unachtsamkeit aus dem Kapital bezahlt worden war“.

Nach Gertung scheint neuerdings die englische Rechtsprechung diese Rigorosität einzuschränken, indem sie die Ersatzpflicht der Auditors nach dem Grade ihres Verschuldens bemißt, jetzt also auch event. die Directors usw. mit heranzieht. Ganz besonders rühmend hebt Gertung hervor, daß die Auditors die Verantwortung für ihre Tätigkeit im Interesse ihres Standes und in der Absicht, die Amateurrevisoren aus dem Felde zu schlagen, nie abgelehnt haben.

„Es ist nicht alles Gold was glänzt“, und so haften auch der vielgepriesenen Einrichtung des englischen Audit eine Anzahl schwerer Mängel an. Hier tritt uns zunächst das Fehlen jeder Bestimmung im Gesetz über die Qualifikation des Auditors entgegen; es liegt lediglich bei der Generalversammlung, wen sie als Auditor bestimmt, er darf nur nicht Beamter der Gesellschaft sein oder dem Board of Directors angehören. Hierdurch wird aber gerade dem Pfuschertum der Boden bereitet.

Auch die Möglichkeit, daß die Generalversammlung durch Beschluß auf Verlesen des Berichtes verzichten kann, ist zumal dort, wo die Majorität in den Händen von nur wenigen Aktionären ruht, nur angetan, die Bedeutung der Kontrolle herabzuwürdigen.

Weiterhin wird die Wirksamkeit des Audits dadurch beeinträchtigt, daß die vollkommene Unabhängigkeit des Revisors vom Auftraggeber weder im Gesetz [1]) noch durch die Revisorenorganisationen hergestellt ist.

Die Auditors werden von den „Directors“ der Generalversammlung vorgeschlagen, und diese gibt in der Regel lediglich nur ihre Zustimmung; den einzelnen Aktionären ist die Persönlichkeit des Rechnungsprüfers kaum bekannt, dazu tritt noch die Interesselosigkeit der Aktionäre, die in England als in den englischen Verhältnissen begründet weit größer ist als bei uns in Deutschland. Der Auditor wird also im Grunde genommen von dem Verwaltungsrat der Gesellschaft berufen; wird der Revisor unbequem, so muß er abdanken.

Ein Recht, an die Aktionäre zu appellieren, steht dem Auditor nicht zu.

Ein anderer wird von den Directors gefunden werden, der ihnen willfähriger ist: bona oder mala fide; der Aktionär wird den Wechsel in der Person des Auditors kaum merken.

Gegen diesen Mißstand, der, wie Gertung mit Recht sagt, den ganzen Wert des Audits in Frage stellt, bietet das Gesetz keinen Schutz. Deshalb haben die „Chartered Accountants“ unter sich die Abmachung getroffen, daß kein Mitglied das niedergelegte Mandat eines Kollegen übernimmt, ohne sich vorher über die Ursachen der Niederlegung zu erkundigen. Was aber der eine als Grund zur Niederlegung betrachtet, braucht für den anderen — selbst bei Voraussetzung der bona fides — noch lange nicht maßgebend sein, den Auftrag abzuweisen.

Auch wird sich immer, zumal bei der minderwertigen Konkurrenz, jemand finden lassen, bei dem der klingende Lohn das steife Rückgrat ersetzt.

Die Abhängigkeit, die den Auditor in vielen Fällen zum Prügelknaben der Directors macht, beklagen natürlich auch die englischen Revisoren, und sie haben verschiedentlich Versuche unternommen, dieselbe nach Möglichkeit zu beseitigen, indem sie u. a. — zuletzt bei der Festlegung der Aktiennovelle im Jahre 1900 — die Forderung nach Publikation des Rücktrittgrundes an die Aktionäre aufstellten. Der Gesetzgeber hat darauf keine Rücksicht genommen, meines Erachtens aus dem Grunde heraus, weil man im Falle des Rücktritts nicht in der Lage wäre, die Stichhaltigkeit der Gründe hierzu ohne näheren Einblick in die Verhältnisse

[1]) O. Gertung a. a. S. 19: „Es gibt eigentlich innerhalb der Company keine Stelle, die unparteiisch genug wäre, um mit der Ernennung des Auditors betraut zu werden“.

der Gesellschaft zu beurteilen; dieser Standpunkt wäre auch nur berechtigt, denn die Directors bezw. die Gesellschaft wären dann in gefahrbringender Weise der Willkür des Revisors ausgesetzt.

Die von mir besprochenen Mängel, mit denen ich vor allem das System des Audits treffen wollte und an deren Vorhandensein die Schuld nicht der englische Bücherrevisor, sondern der Gesetzgeber trägt, lassen vielleicht die Vermutung aufkommen, daß sich dieselben zur Kalamität herausgebildet hätten. Dem ist nicht so; die englischen Revisoren haben es bisher durch ihre intellektuelle und moralische Qualität verstanden, sich das Ansehen und Vertrauen der englischen Geschäftswelt zu erwerben und zu erhalten; und mir erscheint das Urteil von Jaffé[1]) viel zu hart, der die Ansicht vertritt, daß die Bescheinigung des Auditors nicht das Papier wert sei, auf das sie geschrieben. Die Erfolge verdankt der englische Bücherrevisor aber lediglich der mustergültigen Organisation seiner Verbände; diese ist vorbildlich und nachahmenswert, nicht das Audit in seiner jetzigen Gestalt. Leider ist diesem Umstande bisher bei der Darstellung des englischen Systems nie Rechnung getragen worden.

Das Einkommen der einzelnen Accountants beträgt nach Beigel[2]) oft bis zu 40 000 Mk. und mehr. Die Tageshonorarsätze richten sich nach der Arbeitszeit und Qualität der zur Revision verwendeten Personen und schwanken zwischen 20 und 65 Mk. Selbstverständlich werden die niederen Sätze nur für Schreiber in Ansatz gebracht. In vielen Fällen bezieht aber der Accountant, wenn er die Revision dauernd behält, eine Pauschalsumme, und es gibt Firmen,[3]) die jährlich mehr denn 20 000 Mk. dafür ausgeben.

Wie ich schon vorn erwähnte, erstrecken die englischen Revisorenverbände ihre Tätigkeit weit über das eigene Heimatland hinaus; überall wo englische Kaufleute tätig sind, treffen wir auch den Accountant; in den britischen Kolonien ist das Revisorenwesen bestorganisiert.

Ähnliche Einrichtungen im Bücherrevisorenwesen, die sich an den englischen Typ, was Vorbildung usw. betrifft, anlehnen, finden wir in Nordamerika,[4]) wo als wichtigste Verbände aufgeführt zu werden verdienen:

[1]) E. Jaffé, Das englische Bankwesen 1905.
[2]) Beigel, Theorie und Praxis S. 184.
[3]) Dieser Fall kommt allerdings vereinzelt auch bei uns in Deutschland vor.
[4]) Näheres bei J. Jastrow in seinem „Bericht über eine volkswirtschaftliche Studienreise in Nordamerika" und E. Römer, Die Bücherrevisorenpraxis in Deutschland und England.

1. The American Association of Public Accountants (gegründet 1887),
2. The National Society of Certified Public Accountants (gegründet 1897).

Im Jahre 1896 wurde in New York den Accountants Titel und Ausbildung durch „The Certified Public Accountants Act" (Laws of New-York 1896, ch. 312) garantiert, welchem Beispiele auch bald die Gesetzgeber anderer Staaten folgten.

Im Jahre 1902 schlossen sich die meisten Accountants-Verbände Amerikas in der „Federation of Societies of Public Accountants in America" zusammen. Neben den Einzelrevisorenverbänden bestehen eine große Anzahl Audit companies,[1]) die das Gewerbe der Bücherrevision in Form von offenen Handels- oder Aktiengesellschaften betreiben; diese haben versucht, ihren Geschäftskreis auch auf Deutschland auszudehnen, sie sind aber hieran meines Erachtens durch das Entstehen und gleichzeitige gute Funktionieren unserer Treuhandgesellschaften gehindert worden.

Auch in den Niederlanden finden wir Anklänge an das englische System; hier haben sich die Buchsachverständigen 1895 in dem Nederlandsch Instituut van Accountants vereinigt; dank ihrer straffen Organisation genießen auch sie einen vorzüglichen Ruf. Es bestehen außerdem zwei Verbände jüngeren Datums.

In großer Blüte steht der Bücherrevisorenberuf ferner in Italien. Die Gründung von Revisorenverbänden reicht bis ins 16. Jahrhundert zurück.[2]) Im Statut der Mailänder Bücherrevisoren finden wir bereits 1744 unter den Aufnahmebedingungen die Forderung: „Kenntnisse der Nationalökonomie, in den Handelsfächern und in der öffentlichen Verwaltung, ferner eine vollständige Kenntnis des Lateinischen und der Arithmetik, eine fünfjährige Lehrzeit, das Alter von 25 Jahren und endlich die Ablegung einer Prüfung über Verrechnungswesen". Wir sehen, daß diese Bestimmungen in ihren Grundzügen später von England übernommen wurden.

Auf Vorschlag des Bücherrevisorenkongresses 1879 fand in allen Provinzen und größeren Städten der Zusammenschluß der „Ragionieri" in Vereinen statt.

Das Arbeiten der qualifizierten Bücherrevisoren wird auch in Italien durch das Vorhandensein zahlreicher Amateurrevisoren erschwert.

[1]) W. Nachod, Treuhänder und Treuhandgesellschaften, Tübingen 1908, S. 126 gibt die Zahl dieser Companies, die oft einen großen Stab von Accountants und Ingenieuren beschäftigen, auf ca. 100 an.
[2]) A. Schmidt, Die Bücher- und Bilanzrevision, sowie das Justitut der Bücherrevision, Wien 1908.

In Österreich liegen die Verhältnisse ähnlich wie bei uns in Deutschland, man begegnet dem Revisionswesen nur mit wenig Interesse. Auch findet der Stand der Bücherrevisoren wenig Rückhalt durch die Gesetzgebung; obligatorisch ist die Bücherprüfung nur bei den „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und anderen Vereinen“ (Gesetz v. 10. 6. 1903).

Es sind auch Versuche gemacht worden (1903/04: A. Kohn und E. v. Lenz), das englische System bei der Regierung durchzudrücken, aber ohne Erfolg.

In diese Zeit 1904 fällt auch die Vereinigung der beim Handels- und Strafgerichte in Wien ständig beeidigten Buchsachverständigen zu einem „Gremium der Buchsachverständigen“, das 1906 einen Revisionsverband für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine gründete. Zum Zwecke der Vorbildung von Bücherrevisoren besteht seit Oktober 1906 an der Exportakademie des Handelsmuseums in Wien ein Spezialkurs über Bücher- und Bilanzrevision.

Bevor ich nun zur Besprechung der Verhältnisse der berufsmäßigen Bücherprüfung in Deutschland übergehe, möchte ich noch erwähnen, daß sich ein Bücherrevisorenstand in allen Kulturländern herausgebildet hat, sich aber heute noch meistenteils im Entwicklungs- und Organisationsstadium befindet: so Frankreich, Rußland, Spanien, Zentralamerika usw.

4. Die Berufsbücherrevisoren.

b) In Deutschland.

Der Bücherrevisor in Deutschland hat eigentlich noch keine Geschichte.[1]) Weder der gewaltige Aufschwung unseres Wirtschaftslebens, weder die bedeutenden gesetzgeberischen Neuordnungen der letzten 50 Jahre, noch die eingetretenen Krisen — so der Gründungsrummel anfangs der 70er Jahre — vermochten diesen Beruf einem Erstarken entgegenzuführen; er harrt der Wiedergeburt noch heute.

Ende des 18. Jahrhunderts treffen wir in den Hansestädten Buchhalter an, die eine ähnliche Rolle gespielt haben mögen wie unsere nicht juristischen Konkursverwalter heutigentags. Darauf deutet wohl auch der Name hin, mit dem diese Buchsachverständigen in Hamburg belegt werden: Fallitbuchhalter. Namentlich in den

[1]) B. Penndorf, Chemnitz, weist in seinem Aufsatz „Zur Entwicklung der Bücherrevision in Deutschland“ (in Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, Januar 1914) nach, daß bereits im Mittelalter vereinzelt kaufmännische Sachverständige vor Gericht auftraten.

Handelsstädten bedurfte man derartiger Handelssachverständiger; so finden wir bereits im Anfang des 19. Jahrhunderts der kaufmännischen Korporation in Magdeburg das Recht zugesprochen[1]): „sämtliche in Magdeburg zur Bekundung der Quantität, Qualität und richtigen Verpackung öffentlich angestellten Personen, deren Wahl durch das Gesetz v. 7. 9. 1811 der Kaufmannschaft ausdrücklich beigelegt ist“, mit Genehmigung der Kommunalbehörde zu wählen. Auch die allgemeine Gewerbeordnung von 1845 hielt an der Konzessionspflicht für Handelssachverständige fest, sie durften nur dann ihr Gewerbe ausüben, wenn sie „als solche von den verfassungsgemäß dazu befugten Staats- und Kommunalbehörden oder Korporationen angestellt oder konzessioniert waren“. Die Reichsgewerbeordnung von 1869 räumte mit der Konzessionspflicht[2]) auf, so daß nunmehr auch der Handelssachverständige, der Bücherrevisor[3]) den Beruf frei ausüben durfte; den Handelsvertretungen, Staats- oder Kommunalbehörden wurde das Recht belassen, Sachverständige öffentlich „auf die Beobachtung der bestehenden Vorschriften“ anzustellen und zu beeidigen. Vielfach übte man auch die Praxis, derartige Sachverständige von den Handelsorganen anstellen, aber vom Gericht oder von städtischen Behörden beeidigen zu lassen.

Eine einheitliche Praxis bei der Anstellung bezw. Beeidigung von Bücherrevisoren wird bis heute noch nicht befolgt; so beeiden in

Preußen: Handelskammern (Handelskammergesetz[4]) von 1897) und Gerichte;[5])
Bayern: Handelskammern und Gerichte;
Sachsen: die dazu befugten Staats- und Kommunalbehörden;
Württemberg: Handelskammern und Gerichte;
Baden: Gemeindebehörden und Handelskammern bestellen (Bezirksämter beeidigen);
Hessen: Handelskammern;
Sachsen-Weimar: Handelskammern und Gerichte;

[1]) vgl. Geschichtliches im „Verzeichnis der Bücherrevisoren“ 2. Aufl., herausgegeben von der Handelskammer in Magdeburg, S. 2.

[2]) § 36 RGewO.

[3]) Auf Betreiben der Handelskammer Magdeburg wurde in der Gewerbegesetznovelle 1900 die Bezeichnung „Bücherrevisor“ in den Wortlaut des Gesetzes aufgenommen.

[4]) Gibt den Handelskammern und den kaufmännischen Korporationen in Berlin, Stettin, Tilsit, Königsberg, Danzig, Memel und Elbing das Recht, die in 36 RGewO. bezeichneten Gewerbetreibenden öffentlich anzustellen und zu beeidigen.

[5]) Laut Erlaß des preuß. Justizministers wird v. 21. 3. 1900 ab keine öffentliche Anstellung oder Ernennung mehr durch Justizbehörden vorgenommen.

Braunschweig: Handeskammern und Gerichte;
Sachsen-Altenburg: Handelskammern;
Schwarzburg-Sondershausen: Handelskammern;
Lübeck: Stadt- und Landamt;
Hamburg: Ernennung erfolgt durch Handelskammer, Beeidigung durch Präses der Deputation für Handel und Schiffahrt:
Bremen: Senat, nach Anhörung der Handelskammer.

Der Zweck der sogen. öffentlichen Anstellung, „den als Bücherrevisoren im Interesse von Handel, Industrie und Verkehr tätigen Vertrauensmännern für die Ausübung ihres sonst freien Gewerbes ein besonderes Ansehen zu verleihen“, wurde erreicht, da man mit der Anstellung dem Sachverständigen einen öffentlichen Charakter verlieh; auch dem Publikum wurde damit die Gewähr gegeben, daß es so leicht keinem Pfuscher in die Hände fällt, wenn es sich eines privilegierten Bücherrevisors bedient; denn es werden in der Regel nur Leute zu Sachverständigen bestellt werden, die den Instanzen als dazu befähigt und geeignet bekannt[1]) sind. Freilich übernimmt die bestellende Instanz keine Garantie für die Qualität der Erwählten, auch wird durch die „öffentliche Bestellung oder gerichtliche generelle Beeidigung“, so führt mit Recht Dr. Behrend in der Einleitung zum „Verzeichnis der Bücherrevisoren“ aus, „die Glaubwürdigkeit des Bestellten weder begründet noch erhöht“. Auch hat das Bestellungsverfahren nicht verhindern können, daß in den zu Sachverständigen bestellten Personen Mißgriffe vorgekommen sind. Diese Mißgriffe sind lediglich darauf zurückzuführen, einmal, daß man meint, daß ein tüchtiger Kaufmann sich eo ipso zum Bücherrevisor eignet, andererseits die Ausbildung zum Bücherrevisor bisher eine empirische ist, also es jedem Bücherrevisor überlassen bleibt, welche und wieviel Kenntnisse er zur Ausübung seines Berufes für zureichend hält. So beklagt Fritzsche[2]) die mangelhafte Gesetzeskenntnis der gerichtlichen Bücherrevisoren und führt hierfür folgende Beispiele an:

[1]) So sagt § 2 der Vereinbarungen, betr. die öffentliche Anstellung von Bücherrevisoren (A der Vorschriften des Verbandes mitteldeutscher Handelskammern): „Vor der Anstellung ist die Bedürfnisfrage sowie die Befähigung, Sachkenntnis und Würdigkeit des Anzustellenden zu prüfen. Insbesondere ist festzustellen, ob der Bücherrevisor Büchereinrichtungen in Rücksicht auf die Eigenart und die Ausdehnung eines Geschäfts schnell zu beurteilen vermag. Es bleibt der Handelskammer freigestellt, sich diese Gewißheit unter Hinzuziehung eines bereits angestellten, beeidigten Bücherrevisors durch Abhaltung einer Probebücherrevision zu verschaffen“.

[2]) B. Fritzsche, Dresden, in seinem Referat über „Die Vorbildung und Heranbildung kaufmännischer Bücherrevisoren“ auf dem 1. Verbandstag Deutscher Bücherrevisoren in Berlin 1905.

„Ich will nur drei hervorragende Leistungen gerichtlicher Bücherrevisoren aus meiner Praxis erwähnen:

1. Einer erstattete als Konkursverwalter Anzeige, daß der Gemeinschuldner des betrügerischen Bankerotts (Beiseiteschaffung von Vermögensstücken) verdächtig erscheine, weil er seinem Sohne eine gebrauchte Maschine zur Einrichtung von dessen Werkstatt unentgeltlich überlassen habe. Der Gemeinschuldner, der zu einer Hochzeit nach dem anderen Ende der Monarchie gereist war, wurde auf jene Anzeige hin sofort telegraphisch verhaftet und nach seinem Wohnorte zurückgebracht. Infolge der von ihm abgegebenen Gegenerklärung erhielt ich Auftrag zu einer gutachtlichen Äußerung — der Verwalter war inzwischen ins Bad gereist, sein Vertreter mit Arbeiten überhäuft, und die Angelegenheit als Haftsache drängte —, welche ich mühelos dahin abgeben konnte, daß in dem Zeitpunkte, in welchem jene Schenkung stattgefunden, an eine Vermögensüberschuldung gar nicht zu denken war, Gemeinschuldner seine Verpflichtungen außerdem auch pünktlich erfüllt hatte.

2. Von drei Kaufleuten wurde eine offene Handelsgesellschaft zum Betrieb eines Fabrikationsgeschäftes errichtet, wobei A eine sehr große, B eine geringfügige, C gar keine Einlage machte. Nach einem Jahre starb A und die Gesellschaft wurde aufgelöst. Ein Bücherrevisor besorgte die Liquidation, versilberte die Vermögensstücke, bezahlte die Schulden und stellte eine Auseinandersetzungsberechnung auf, nach welcher A und B Zinsen für ihre Einlagen vergütet erhielten, der Überschuß aber nach Kopfteilen unter (die Erben von) A, B und C zur Verteilung gelangen sollte, also A und B ihre Einlagen einbüßen und C, trotzdem er keine gemacht und anstatt Gewinn ein erheblicher Verlust entstanden war, obendrein etwas herausbekommen.

3. In dem Konkurse über das Vermögen einer Aktiengesellschaft bezeichnete der Verwalter, gerichtlicher Bücherrevisor, den Vorsitzenden des Aufsichtsrates als den größten Gläubiger und antwortete auf meine Frage, woher dessen Forderung stamme, daß er den größten Aktienbesitz habe. Dieser hervorragende Sachverständige hatte das Aktienkapital unter die Konkursforderungen aufgenommen. Auf mein Monitum hin ergab sich, daß anstatt 37 % 125 in der Masse lagen; daß der Konkursrichter den Bock begriffen, glaube ich heute noch nicht.“

Auf einen weiteren haarsträubenden Fall von buchhalterischer Unkenntnis weist Rüdiger[1]) hin, wo ein beeidigter Sachverständiger

[1]) E. Rüdiger, Chemnitz, in seinem Referat über „Die Vereidigung ungeeigneter Personen als Bücherrevisoren oder -revisorinnen“ auf demselben Verbandstag.

„bei einer ziemlich einfachen Bilanzaufmachung Aktiva auf die Passivenseite und umgekehrt Passiva auf die Aktivenseite einstellte“. Mit diesen Beispielen, die nur die Ausnahme bilden, wird aber klar und deutlich bewiesen, daß das jetzt geübte Anstellungs- und Beeidigungsverfahren seine großen Schattenseiten hat, hierüber können alle Vorschriften der Handelskammern nicht hinweghelfen.

Wollte man aber durch die Beeidigung vor allem den qualifizierten Bücherrevisor [1]) kennzeichnen, so durfte man auch für dieselbe nicht den „numerus clausus“ damit einführen, daß man bei Bewerbungen die Bedürfnisfrage [2]) in den Vordergrund stellt; dadurch wird einer großen Anzahl von tüchtigen und geeigneten Elementen das Vorwärtskommen in ungebührlicher Weise erschwert, denn solange eine Beeidigung besteht, ist es so, daß dieselbe als wirksames Reklameschild dient. Die Zahl derer aber, die auf Anstellung oder Beeidigung warten, dürfte nach meiner Kenntnis nach Hunderten zählen; freilich mögen sich hierunter auch viele ungeeignete Bewerber befinden. Meines Erachtens kann aber, solange ein Anrecht auf Anstellung und Beeidigung nicht besteht, das heutige Anstellungsverfahren nur als ein Notbehelf betrachtet werden, das wohl die beeidigten Bücherrevisoren schützt, nicht aber die übrigen qualifizierten Standesgenossen. Schon aus diesem Grunde muß mit dem jetzt bestehenden System gebrochen und ein neues an dessen Stelle gesetzt werden. Und als solches kann nur die Schaffung eines Bücherrevisorenstandes in Frage kommen, der ausgerüstet mit einer geeigneten Vorbildung, durch den Staat mittels eines Titels, wie ihn der Arzt, der Rechtsanwalt, der Patentanwalt bereits besitzen, geschützt wird. Alle anderen Bestrebungen bedeuten einen Schlag ins Wasser, der niemals imstande ist, das sich immer mehr ausbreitende „Amateurrevisorentum“ zu unterdrücken. Darum stellt die Einführung der Bücherrevisorenkurse an der Handelshochschule Leipzig den ersten Markstein zum Bau des neuen Systems dar, und wir müssen es dem geistigen Schöpfer der Kurse, Prof. Stern, Leipzig, hoch anrechnen, daß er

[1]) Geradezu mittelalterliche Auffassung von dem Institut der beeidigten Bücherrevisoren verrät Dr. Dieterich, Plauen, in seinem Bericht über die „Prüfung des Hergangs der Gründung von Aktiengesellschaften“ (erstattet auf der 12. Zusammenkunft der Vereinigung deutscher Handels- und Gewerbekammersekretäre, Barmen 1912). Er sagt dort u. a. (Auszug aus dem Bericht S. 2): „Bücherrevisoren sind im allgemeinen wohl nicht sehr geeignet zu Revisoren, keinesfalls haben sie einen Anspruch darauf, ernannt zu werden“. Dieterich schlägt zu Revisoren Kammerbeamte und Kammermitglieder vor!

[2]) Hierzu führt Dr. Behrend in seiner Einleitung zum „Verzeichnis der Bücherrevisoren“ aus: „Im großen und ganzen werden die Handelskammern gut tun, eher zu wenig als zu viel Bücherrevisoren zu beeidigen“.

mit der Schaffung der „Diplombücherrevisoren“ die erste Phase der Entwicklung eines qualifizierten Bücherrevisorenberufes erstehen ließ.

Die Hebung ihres Standes haben sich gleichzeitig die bis jetzt bestehenden Organisationen der Bücherrevisoren zur Aufgabe gemacht; als solche kommen in Betracht: der am 17. 11. 1896 in Berlin gegründete Verband Berliner Bücherrevisoren, welcher am 20. 1. 1898 in den „Verband deutscher Bücherrevisoren“, eingetragener Verein mit dem Sitze in Berlin, umgewandelt wurde, und der im Jahre 1909 gegründete „Verband deutscher Diplom-Bücherrevisoren“ mit der Zentralstelle in Leipzig. Blickt der letztere Verband, dem zurzeit 27 Mitglieder [1]) angehören, erst auf eine kurze Vergangenheit zurück, so entfaltete er bereits eine lebhafte Tätigkeit zur Hebung des Standes seiner Mitglieder.

Der „Verband deutscher Bücherrevisoren“ in Berlin hat sich — so herb das Urteil klingen möge — im großen und ganzen darauf beschränkt, Verbandstage abzuhalten und Resolutionen zu fassen, zur Tat hat er sich bis jetzt nicht aufraffen können.

Ein kleiner Versuch, aus der Defensive herauszugehen, wurde von dem Verband im Jahre 1912 unternommen, indem er an den Reichstag eine Petition richtete, dahingehend, „den Beruf des Bücherrevisors unter diejenigen Berufsarten aufzunehmen, deren Ausübung bei Unzuverlässigkeit untersagt werden könne“.[2]) Zu

[1]) Seit Bestehen der Kurse haben erst 42 Herren daran teilgenommen. Die geringe Anzahl erklärt sich dadurch, daß zu den Kursen, die im Wintersemester 1908 eingeführt wurden, nur eine beschränkte Anzahl (höchstens 10) Teilnehmer zugelassen und die Kurse nur im Wintersemester abgehalten werden (vgl. meine Ausführungen S. 60 ff.).

[2]) Die „Frankfurter Zeitung“ berichtet hierüber in Nr. 209 v. 30. 7. 1913; vom „Verbande deutscher Bücherrevisoren“ konnte ich hierzu keine Mitteilung erhalten.

„Wie verlautet, schweben Erwägungen, ob die Bücherrevisoren den Bestimmungen des § 35 GewO. unterstellt werden sollen, was bejahendenfalls zur Ausarbeitung einer darauf bezüglichen Novelle zur Gewerbeordnung führen würde. Nach den Bestimmungen des in Rede stehenden Paragraphen würde der Beruf der Bücherrevisoren unter die Berufsarten aufgenommen werden, deren Ausübung bei Unzuverlässigkeit versagt werden kann. Über die Materie sind bereits eine Reihe von Handelskammern gehört worden, von denen ein Teil sich im bejahenden Sinne geäußert hat. Es wird anerkannt, daß die unlauteren Elemente, die sich in diesem Stande breitmachen, eine wesentliche Schädigung verursachen, was sich auf dem Wirkungsfelde der Bücherrevisoren höchst unangenehm bemerkbar macht. Zurzeit kann sich jeder als Bücherrevisor bezeichnen, der in einer anderen kaufmännischen Tätigkeit Mißerfolge gehabt hat, so daß hierdurch eine Überfüllung des Berufs eingetreten ist, die das Fortkommen der soliden Elemente sehr beschwert. Vor allem aber hat sich als hinderlich erwiesen, daß derartige Personen, die sich Bücherrevisoren nennen, trotz wiederholter Unzuverlässigkeit sich weiter betätigen und dem ganzen Stande beträchtlich schaden können, ganz abgesehen davon, daß die Wirtschaftsinteressen der Allgemeinheit darunter leiden. Drei Handelsvertretungen haben

diesem Vorschlage bemerkt Leonhard[1]) treffend: „Wenn schon die Verwirklichung dieser Anregung für die beeidigten Bücherevisoren kaum von großer Bedeutung ist, denn diesen kann, wie vorher bemerkt, die Beeidigung und Anstellung genommen werden, und selbst bei Fortführung ihrer Tätigkeit als freien Beruf würden sie nach der Entziehung der Bestellung wohl in der Öffentlichkeit gerichtet sein, so ist es doch im Hinblick auf die Bedeutung, die der Bücherrevisorenstand in immer steigendem Maße für das Wirtschaftsleben gewonnen hat, zu befürworten, wenn eine gesetzliche Handhabe vorhanden ist, ihn von ungeeigneten Elementen zu reinigen".

Auch Lippert[2]) verspricht sich von der Unterstellung der Bücherrevisoren unter § 35 RGewO. nicht viel und führt als Beweis „das völlige Versagen des gewerblichen Verbietungsrechts bei anderen Berufen, für die bislang die Möglichkeit der Untersagung des Gewerbebetriebes gewährleistet war", ins Feld. Er verspricht sich eine Hebung des Ansehens der Bücherrevisoren — und hierin geht meine Ansicht mit der Lipperts[3]) überein — von einem reichsgesetzlichen Schutz der Bezeichnung als Bücherrevisor und einer Approbation, wie sie heute in § 29 RGewO. von den Apothekern und Ärzten (Wundärzte, Augenärzte, Geburtshelfer, Zahnärzte, Tierärzte) bereits verlangt wird.

Die Grundbedingung hierfür ist eine gediegene, einheitliche Schulung der Bücherrevisoren.

Wie der Ausbildungsgang zum Bücherrevisor gestaltet werden soll, dazu sind schon verschiedene Pläne entwickelt worden; sie lehnen sich wohl mit Recht alle an das englische (das sogen. klassische) System an. Dies läßt auch der Lehrplan der Kurse[4])

---

sich gegen eine Unterstellung der Bücherrevisoren unter die in Betracht kommenden Bestimmungen ausgesprochen. Es wird hier geltend gemacht, daß die Möglichkeit der Beeidigung und öffentlichen Anstellung von Bücherrevisoren die Handhabe gibt, um vertrauenswürdige Personen dieses Standes der Öffentlichkeit kenntlich zu machen. In der Praxis würde vielfach bereits so verfahren, daß große Verbände geschäftlich sich nur dann mit Bücherrevisoren befassen, wenn diese sich als anerkannt vertrauenswürdig gezeigt haben".

[1]) In Sterns Buchhaltungslexikon 1913.

[2]) Dr. C. Lippert, Die Unterstellung des Bücherrevisorengewerbes unter § 35 GewO., Mitteilungen des Verbandes deutscher Diplom-Bücherrevisoren N. 13, Leipzig 1913.

[3]) Ob durch Einführung der Approbation freilich auch die Revisionsgesellschaften zur seligen Ruhe gebettet werden, wie Lippert meint, erscheint mir sehr fraglich.

[4]) Die Kurse wurden im Jahre 1908 eingerichtet (Jahresbericht 1908) in der Erwägung, „daß durch die Einrichtung einem in Handelskreisen längst gefühlten Bedürfnis nach systematischer Ausbildung tüchtiger und zuverlässiger Bücherrevisoren entsprochen werden sollte". Seit Bestehen nahmen bisher 42 Herren teil.

zur Ausbildung von Bücherrevisoren an der Handelshochschule zu Leipzig durchblicken, der im wesentlichen eine Verlängerung des Handelshochschulstudiums um ein Semester darstellt, in dem nur eigens für den Bücherrevisor zugeschnittene Fächer getrieben werden, während gleichzeitig die praktische Betätigung im Geschäftsbetriebe eines Bücherrevisors erfolgt. Schwierigkeiten bereitet bei der Einrichtung von Bücherrevisorenkursen vor allem die Festsetzung des Vorbildungsgrades, da ja die Voraussetzungen von Fähigkeiten in der Regel für das Studium des Bücherrevisors höhere sein werden als beim Kaufmann schlechthin. Der Bücherrevisor soll nicht die Regel, sondern die Spezialität unter den Kaufleuten bilden. Bei Erörterung der Frage der Vorbildung ist natürlich auch der alte Streit entfacht: soll der angehende Bücherrevisor direkt von der Schule zum Studium übergehen oder soll er erst praktisch lernen. Ich glaube, daß die Mehrzahl der Streitenden bei der Ausbildung des Bücherrevisors sich dafür entscheiden wird, dem Studium die Praxis voranzustellen; soll der Bücherrevisor vor allen Dingen ein Ratgeber für die Praxis sein, so muß er alle Arbeiten, vom „Stift zum Handelsherrn", beurteilen können. Dem tragen auch die Zulassungsbedingungen[1]) für die Leipziger Handelshochschul-Bücherrevisorenkurse Rechnung, indem sie als aufnahmeberechtigt bezeichnen:

1. wer die Diplomprüfung der Leipziger Handelshochschule mindestens mit dem Prädikat „befriedigend" bestanden hat und außerdem eine längere Tätigkeit in der kaufmännischen Praxis nachweist;

2. wer die Lehramtsprüfung der Leipziger Handelshochschule mindestens mit dem Prädikat „befriedigend" bestanden hat und außerdem eine mindestens durch zwei Jahre ausgeübte Tätigkeit in der Praxis nachweist.

Ausnahmsweise kann der Senat der Handelshochschule auch den Inhabern von Diplom- und Lehramtszeugnissen anderer deutscher Handelshochschulen, wie Personen mit anderem, aber gleichwertigem Bildungsgang die Teilnahme am Kurse gestatten.

Hiermit scheint mir ein für die Vor- und Ausbildung von Bücherrevisoren sehr geeigneter Modus gefunden zu sein, wenn schon vielleicht eine größere Präzision bezüglich der kaufmännischen Praxis zu wünschen wäre, was jedenfalls auch dann eintritt, wenn die Entwicklungsphase überwunden und ein Plan für den gesamten Ausbildungsgang des Bücherrevisors aufgestellt und

---

[1]) § 2 der Ordnung des Kursus zur Ausbildung von Bücherrevisoren bei der Handelshochschule zu Leipzig.

anerkannt ist. Hierzu macht Gerstner[1] einen sehr beachtenswerten Vorschlag, den er wie folgt skizziert:

1. abgeschlossene Schulbildung (Abiturium event. auch Primareife und Einjähriges);
2. kaufmännische Lehrzeit und weitere praktische Tätigkeit, insgesamt mindestens 3 Jahre, und Besuch einer Handelsschule;
3. Absolvierung einer Handelshochschule, event. mit abschließendem volkswirtschaftlichen oder juristischen Doktorexamen, event auch weiteren juristischen Prüfungen;
4. sodann mindestens 1 Jahr praktische Betätigung im Bureau eines Treuhänders[2] oder einer Treuhandgesellschaft.

Diesem Ausbildungsgange, für dessen Absolvierung Gerstner[3] 6 Semester[4] fordert, stimme ich im wesentlichen bei, jedoch halte ich es für ratsam, diese Zeit von 6 Semestern zu spalten — in 4 und 2 — und eine praktische Betätigung von einem Jahre oder 2 Jahren als Assistent bei einer Treuhandgesellschaft oder einem tüchtigen Bücherrevisor zwischen diese beiden Teile zu legen. Hiernach hätte sich nach Ablauf der ersten vier Semester der Bücherrevisorenbeflissene einer Prüfung zu unterziehen, die mindestens der jetzigen „kaufmännischen Diplomprüfung" gleichzusetzen wäre, um sich im Anschluß hieran, wie oben angedeutet, praktisch zu betätigen. An diese „Referendarzeit" reiht sich das abschließende 2semestrige Studium, das mit der Abhaltung einer Schlußprüfung für „Diplombücherrevisoren" seine Beendigung erfährt. Diese Vorbildung müßte auch als zur Doktorpromotion genügend angesehen werden. Weiter möchte ich in Vorschlag bringen — Gerstner deutet das auch bei Besprechung der einzelnen Disziplinen an —, daß für die handelswissenschaftliche Ausbildung der Bücherrevisoren an der Handelshochschule ein besonderer Lehrplan aufgestellt wird. (So muß z. B. die Buchführung in viel konzentrierter Form geboten werden, als dies heute der Fall ist.)

Unter Beobachtung dieser Gesichtspunkte bildet die bei den Leipziger Kursen erfolgte Anreihung des einen Semesters das Bild eines unorganischen Ganzen; dieses Eindruckes habe ich mich auch nicht als Teilnehmer an einem solchen Kurs erwehren können:

---

[1] Dr. Paul Gerstner, Berlin, Der Beruf des Treuhänders, in dem Beiblatt „Der Kaufmann und das Leben" zur Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis (Januar 1912, Leipzig, C. E. Poeschel).

[2] „Treuhänder" im Sinne des zitierten Gerstnerschen Artikels (= accountant).

[3] In dem obengenannten Aufsatz „Der Beruf des Treuhänders".

[4] Prof. Schmid, Wien (Die Bücher- und Bilanzrevision sowie das Institut der Bücherrevisoren, Wien 1908), fordert ein Studium von mindestens 3, möglichst 4 Jahren.

Für die reiche Fülle des Stoffes, der geboten wird, ist die Dauer des Kursus von einem Semester viel zu eng begrenzt.

Auch für den Lehrplan sind verschiedentlich von Theoretikern und Praktikern Vorschläge eingebracht worden; sie sind alle samt und sonders von dem Gedanken getragen, den Bücherrevisor zum Allerweltsonkel, zum zweiten Doktor Eisenbart zu stempeln.[1] Derartigen Versuchen gegenüber erscheint der Leipziger Lehrplan fast nüchtern. § 5 der Kursusordnung führt als Gegenstände des Unterrichts auf:

1. Bilanzkunde und Bilanzrevision;
2. praktische Übungen in industriellen und kaufmännischen Betrieben;
3. Konkursrecht im allgemeinen und Konkursverwaltung im besonderen;
4. andere mit dem Revisionswesen in Verbindung stehende Materien.

Nur Autoritäten wie Stern (Technik der Bücherrevision) und Jaeger (Konkursrecht) können die Wirksamkeit dieser engbegrenzten Kurse herausarbeiten und aufrechterhalten.

Auch im Lehrplan scheint Gerstner[2] meines Erachtens mit seiner Skizze einen guten gangbaren Weg vorgezeichnet zu haben, so daß ich eine Wiedergabe an dieser Stelle gern vornehme:

A. Handelswissenschaften (Handels- und Industriebetriebslehre oder Privatwirtschaftslehre), wobei das Hauptgewicht nicht auf die formaltechnische Ausbildung, die die Praxis gibt, zu legen ist, sondern auf die Grundsätze privatwirtschaftlicher Tätigkeit, insbesondere der verschiedensten Branchen und Unternehmungsformen. Hierbei ist der buchhalterischen Organisation und dem Bilanz- und Revisionswesen ein hervorragender Platz[3] einzuräumen. Auch die Vermögensverwaltung müßte Gegenstand spezieller Vorlesungen sein.

B. Volkswirtschaftslehre in der schon jetzt üblichen Behandlung, wobei in Spezialvorlesungen einzelne Gebiete des Finanzwesens (Steuertechnik) zu behandeln sind.

C. Jurisprudenz mit besonderen Vorlesungen über Familienrecht in Verbindung mit der Testamentsvollstreckung, Nachlaßverwaltung sowie über die Funktionen des Treuhänders nach dem bürgerlichen Recht überhaupt; Handelsrecht, Gewerberecht, Wechselrecht, Konkursrecht und verwandte Rechtsdisziplinen

---

[1] vgl. hierzu den Entwurf von Prof. Schmid, Wien, a. a. O. S. 39—41.

[2] In dem obengenannten Aufsatz „Der Beruf des Treuhänders".

[3] Am besten würde für diese Übungen ein besonderes Seminar geschaffen; neutralen Stoff werden die Bücherrevisoren und Treuhandgesellschaften genügend zur Verfügung stellen.

werden ja auch heute schon eingehend auf die praktischen Beziehungen zugeschnitten.

D. Technik: Eine nicht zu unterschätzende Bedeutung hat auch die Technik in ihrer mannigfachen Verwandtschaft mit dem Handel und der Industrie für den zukünftigen Treuhänder, so daß der Besuch solcher Vorlesungen obligatorisch sein müßte.

Auch die Frage, welche Schule die Ausbildung übernehmen soll, ist zur Diskussion gestellt worden. So hält z. B. Römer[1]) nichts von der Verpflanzung des Bücherrevisorenstudiums auf die Handelshochschule, er fordert besondere Fachschulen, „die nicht vom Kapital oder vom Staat, sondern allein von den Revisoren selbst ausgehen", um eine vollständige Unabhängigkeit[2]) der Revisoren zu erzielen.

Meines Erachtens ist zur Ausbildung von Bücherrevisoren allein die Handelshochschule berufen, und es wäre nur zu wünschen, wenn sich recht bald andere Handelshochschulen dem Beispiel Leipzigs anschließen würden, um derartige Kurse einzuführen, allerdings auf breiter Basis. Kurz vor Fertigstellung meiner Arbeit bringt eine Zeitungsnotiz mir Kenntnis, daß die Handelshochschule in Köln den Versuch macht, ein „Seminar für Treuhänder" einzurichten. Ich möchte hier nicht verfehlen, auf die Gründe — die mir meiner Meinung für alle angehenden Kaufleute recht beachtenswert erscheinen — hinzuweisen, die zur Gründung des Treuhandseminars geführt haben: „Für den kaufmännischen Beruf hat sich die Tätigkeit als Revisor einer guten Treuhandgesellschaft als eine Sprungbrettstellung erwiesen wie kaum eine andere. Dieser Umstand hat einen großen Andrang zu diesen Stellen zur Folge. Aber leider zeigt sich außerordentlich häufig, daß die Bewerber gegenüber den schwierigen Aufgaben versagen, woraus sich für beide Teile unangenehme Folgen ergeben. Um den Bewerbern Gelegenheit zu geben, sich auf ihre Treuhänderqualifikation zu prüfen und sie zu heben, ist an der Handelshochschule Köln ein ‚Seminar für Treuhänder' eingerichtet worden".

Bedauerlich ist an der neuen Einrichtung, daß es sich hierbei um einen Kursus von ganz beschränktem Umfang[3]) handelt; für die Übungen sind wöchentlich 2 Stunden vorgesehen. Hoffentlich entwickelt sich aus diesem Keim ein recht kraftvoller Baum, ein regelrechter Bildungsgang für den Treuhänder.

[1]) In dem bei R. Beigel, Theorie und Praxis der Buchführungs- und Bilanzrevision, Dresden 1908, zitierten Briefe Römers S. 129.

[2]) Ob dadurch der deutschen Wissenschaft die gewünschte Freiheit gebracht wird?

[3]) Wie sich der Verfasser vor Drucklegung seiner Arbeit vergewissern konnte, ist der Ausbau des „Treuhandseminars" für das Sommersemester 1914 kraftvoll vorgeschritten; es bestehen 2 Abteilungen: ein Vor- und ein Hauptseminar, deren Abhaltung 4 Dozenten unter Leitung des Professors Schmalenbach obliegt.

Nach geschehener Ausbildung muß aber der Absolvent ein Privileg erhalten, das seine Kenntnisse und Fähigkeiten schützt und ihn nach außen legitimiert, und ich glaube, es wird uns Deutschen nicht schwer fallen, einen neuen Titel hierfür zu finden. Vorschläge sind auch hierzu verschiedenlich ergangen und teilweise angenommen worden, so: Bilanzanwalt, Rechnungsrat, Rechnungsanwalt, Revisionsrat, Diplombücherrevisor[1]) usw. Wäre es nicht angebrachter, das Wort Bücherrevisor oder Treuhänder zu schützen.

Mit der Hebung der Leistungsfähigkeit der Bücherrevisoren muß auch die Ausdehnung ihres Geschäftskreises Schritt halten. In Deutschland beschäftigt sich der Buchsachverständige im wesentlichen

1. mit qualifizierten Buchhaltungsarbeiten (Revisionen, Neueinrichtungen, Verbesserungen, Umwandlungen),
2. als Treuhänder bei Fusionen, Auseinandersetzungen,
3. als Vermögensverwalter, Liquidator und im beschränkten Maße als Konkursverwalter,
4. als kaufmännischer Ratgeber (Rentabilitätsberechnungen, Beseitigung von Zahlungsschwierigkeiten),
5. a) als Revisor im Sinne des Reichsgesetzes betr. die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§§ 13, 54, 64),
   b) als Revisor im Sinne des Handelsgesetzbuch betr. die Aktiengesellschaft (§§ 112—114, 266, 267),
6. als Sachverständiger bei Gericht und Handelskammern,
7. als Sachverständiger in Steuerangelegenheiten,
8. mit Arbeiten und Geschäften, die außerhalb des eigentlichen Bücherrevisorenberufes liegen; hierunter nimmt nach Römer[2]) der handelswissenschaftliche Unterricht die Hauptrolle ein.

Ich habe versucht, nach den Angaben im „Verzeichnis der Bücherrevisoren" 2. Aufl. 1908, herausgegeben von der Handels-

[1]) Die Bezeichnung „Diplombücherrevisor" legen sich die Absolventen der Leipziger Kurse bei. Der Titel ist bisher an und für sich nicht gesetzlich geschützt, gleichwohl wird an der Einführung und Anerkennung desselben von seiten des Verbandes deutscher Diplom-Bücherrevisoren gearbeitet; auch war es bisher in allen Fällen, in denen sich „Amateure" zur Irreführung des Publikums diesen Titel beilegten, möglich, erfolgreich auf Grund des Wettbewerbgesetzes vorzugehen. Auch ist der Titel offiziell von verschiedenen Handelskammern, Gerichten usw. anerkannt.

[2]) E. Römer, Die Bücherrevisorenpraxis in Deutschland und England, Berlin 1905, S. 119 behauptet, „daß bei nahezu der Hälfte aller deutschen Bücherrevisoren das Einkommen aus der Lehrtätigkeit ein doppelt, ja vielleicht dreifach höheres ist, als dasjenige aus rein revisorischer oder buchhalterischer Betätigung".

kammer Magdeburg, eine Aufstellung zu geben, die eine Übersicht über die Betätigung der beeidigten Bücherrevisoren in Deutschland gestatten soll.

Hiernach bildet die Bücherrevision

A. die Haupterwerbsquelle:

bei Bücherrevisoren,	die das Gewerbe als „reinen" Beruf (oder ohne wesentliche Nebenbeschäftigung betreiben),	319
„ „	die als Konkursverwalter und Liquidatoren bestellt sind . .	116
„ „	die Waren-, Bank-, Versicherungsagenturen betreiben oder sich als Lotterieeinnehmer, Makler usw. bezeichnen: 98 (im Mittel)[1]	49
„ „	die als Probenehmer für Zucker, Melasse, Sämereien usw. tätig sind	18
„ „	die Buchführungsunterricht erteilen	17
		519

B. die Nebenerwerbsquelle:

Als Haupterwerbsquelle betreiben:

Beruf als Handelslehrer und Dozenten . .	49	
Inhaber von Handelslehranstalten und Buchführungsinstituten	16	
Bankdirektoren und Vorstände von Spar- und Vorschußvereinen	17	
Direktoren von Aktiengesellschaften, G. m. b. H. usw.	9	
Geschäftsführer, Prokuristen usw.	44	
Buchhalter und andere kaufmännische Beamte	72	
Beamte: Revisoren (5), Standesbeamte (1), Versicherungsbeamte (1), Verbandssekretäre (5), Ortskrankenkassenbeamter (3), Oberholzmesser (1), Übersetzer (1)	17	
Inhaber von Fabriken und fabrikähnlichen Betrieben	22	
	246	

[1]) Ich habe in der Addition das Mittel eingesetzt, da die unter Agenten aufgezählten Bücherrevisoren teilweise bereits in der Zahl der Konkursverwalter und Liquidatoren enthalten sind.

	Übertrag:	246	519
Inhaber von	offenen Handelsgesellschaften (ohne Charakterangaben) . .	11	
„ „	Getreide, Kohlen-, Holz-, Futter- und Düngemittel, Baumaterialien-Speditionsgeschäften . .	15	
„ „	Manufakturwaren-, Mode-, Herrenmaßgeschäften, Posamenten-, Garnhandel-, Woll- und Weißwaaren-, Tuchhandelgeschäften	12	
„ „	Geschäften für Kolonialwaren, Drogen, Wein, Zigarren, Schokoladen und Zuckerwaren . .	15	
„ „	Buchdruckerei, Verlag, Zeitungen, Papierhandlung . .	9	
„ „	Eisen- u. Kurzwarengeschäften	3	
„ „	Restaurations- und Hotelbetrieben	3	
„ „	Fleischwaren- (1), Faßtagen- (1), Glas- und Porzellanhandlung (1), Geschäften für Hütten- und Bergwerkserzeugnisse (1), Tapeten (1), elektrische Installation (1)	6	
		320	
			320
	Zusammen		839

Zu dieser Aufstellung möchte ich erläuternd bemerken, daß ich Änderungen, soweit solche seit Ausgabe des Verzeichnisses zu meiner Kenntnis gelangt sind, berücksichtigt habe; auch war eine Klassifizierung dadurch sehr erschwert, daß in sehr vielen Fällen die Bücherrevisoren auf die Frage der Handelskammer, „ob der Bücherrevisor noch andere Geschäfte betreibt und auf Grund dieser ins Handelsregister eingetragen ist, ferner ob er noch sonstige Vertrauensämter bekleidet, verschiedene Berufe als Nebenbetätigung aufgezählt[1]) haben. Immerhin können wir aus der Statistik mit Sicherheit schließen, daß die Bücherrevisoren, die ihren Beruf frei von Nebenbeschäftigung ausüben, nicht mehr als die Hälfte der

[1]) z. B. S. 71 des Verzeichnisses: . . . Kaufmann, Lotteriekollekteur, Zigarrenhändler oder S. 46 . . ., Destillationsgeschäft, Konkursverwalter, Stadtverordneter und Vertrauensmann der Lagereiberufsgenossenschaft.

beeideten Bücherrevisoren ausmachen. Ich glaube, daß eine Statistik der nichtbeeidigten oder angestellten Revisoren diesen Prozentsatz zuungunsten des „reinen“ Berufes noch weiter herabdrücken wird, selbst wenn das „Amateurrevisorentum“, das sich im wesentlichen aus notleidenden oder gebrochenen Existenzen zusammensetzt, ausscheidet. Somit ist eine Erweiterung des Tätigkeitsfeldes geboten. In erster Linie wird man darauf bedacht sein müssen, eine allgemeine Hebung in der Beschäftigung des Bücherrevisors herbeizuführen, indem man das Publikum vom Wert der ordnungsmäßigen Kontrolle zu überzeugen sucht. Erst wenn diese Überzeugung unserer Geschäftswelt in Fleisch und Blut übergegangen ist, wenn aus sich heraus dieselbe nach der Kontrolle verlangt, dann ist der Grundstock für ein ersprießliches Gedeihen des Bücherrevisorenstandes gegeben.

Die beste Förderung wird den Bücherrevisoren mit der Vernichtung ihrer Konkurrenz, des sich in Gefahr bringender Weise ausbreitenden Laientums zuteil, indem man den „Amateuren“ den beruflich gewappneten Bücherrevisor gegenüberstellt. Auch die allgemeine Eröffnung bezw. Heranziehung zum Amte des Konkursverwalters, wie es in ausgedehnterem Maße nur in Preußen geschieht, würde den Beruf lebensfähiger gestalten. Auch hieran ist die Allgemeinheit stark interessiert, handelt es sich ja bei der Konkursverwaltung weniger um die formelle Erledigung des Verfahrens als um eine kaufmännische Verwertung und Ausnützung des zusamengebrochenen Schuldnervermögens. Daß hierzu der Kaufmann und im besonderen Maße der Bücherrevisor berufen ist, bedarf bei aller Hochschätzung des Juristenstandes keiner Erörterung.

Behufs Ausdehnung der beruflichen Tätigkeit wird von den Führern der deutschen Bücherrevisorenbewegung (Römer, Beigel) die Einführung des obligatorischen Revisors für die Aktiengesellschaft bezw. Gesellschaft mit beschränkter Haftpflicht und die Ausübung der Revisionspflichten durch freie Bücherrevisoren[1]) gefordert. Auch erstreben sie den genossenschaftlichen Zusammenschluß ihrer Berufskollegen. Geradezu leidenschaftlich aber führen sie den Kampf gegen die Revisionsgesellschaften, die sie als ihren Erbfeind betrachten. Ich halte es darum für meine Aufgabe, an dieser Stelle auf den Kampf näher einzugehen, inwieweit die Revisionsgesellschaften, deren berufliche Leistungsfähigkeit ich vorn zeigte, als solche eine Daseinsberechtigung haben. Bei meiner Betrachtung scheiden also die rein treuhänderischen Funktionen aus, für die

[1]) Zu letzterem Punkte befinde ich mich im Widerspruch und verweise auf meine im Abschnitt „Die Kontrollorgane der Aktiengesellschaft“ entwickelten Ansichten.

sich die Gesellschaftsform, wie dies zahlreiche Beispiele in Amerika und England (Trusts companies) gezeigt haben, wohl eignet.

Die deutschen Revisionsgesellschaften stellen im Grunde eine Verquickung des Typs der amerikanisch-englischen Trustee-Company mit der englischen Accountant-(Bücherrevisoren-)Firma unter Anlehnung an eine Bankgruppe dar.

Hatte man bei ihrem Entstehen zunächst an die Ausübung der Treuhändertätigkeit im Sinne des trustee gedacht, so hat man doch bald diese Betätigung, da die sich als zu wenig umfangreich und lohnend erwies, beiseite geschoben und die Revisionsarbeit im weitesten Sinne als Hauptgeschäftszweig hingestellt.

Treuhandgesellschaften mit reiner Treuhändertätigkeit bilden die Ausnahme. Die Gründer unserer Treuhandgesellschaften waren die Konzerne unserer Großbanken; erst in jüngster Zeit gründen sich sogen. unabhängige Gesellschaften.

Die auf folgender Seite stehende Übersicht gibt Aufschluß über die „Beziehungen“ der wichtigsten Gesellschaften.[1])

War man eigentlich unfreiwillig zur Revisionstätigkeit übergegangen, so sollte man doch bald die Erfahrung machen, daß der neue Boden, den man betreten hatte, wohl des Schürfens wert war; die Banken erkannten gar bald, welch großen Nutzen die regelmäßige und sachgemäße Kontrolle mit sich brachte.

Einmal wurde hierdurch die Kreditgewährung auf eine sichere Basis gestellt, zum andern diente man damit der gesamten Volkswirtschaft, als durch die Revision die Aktionäre und Gläubiger der Bank als auch die des revidierten Unternehmens gleichsam durch eine Versicherung gedeckt waren. Unter diesen Gesichtspunkten machten dann die Revisionsgesellschaften bald Schule, zumal die Banken es zum Prinzip erhoben, die Kreditgewährung von dem Urteil ihres Revisors, ihrer Treuhandgesellschaft abhängig zu machen.

In dieser Stellung haben sich die Treuhandgesellschaften wohl bewährt und volle Anerkennung gefunden, und es kann nicht abgeleugnet werden, daß der Bilanzvermerk einer guten Treuhandgesellschaft immer als Empfehlungsbrief — und meines Erachtens mit Recht — aufgefaßt wird. Zum Beweise, daß ein gesunder Kern in diesen modernsten Schöpfungen steckt, haben sich die Treuhandgesellschaften entgegen den Wünschen und Voraussagungen ihrer Gegner kraftvoll entwickelt, wie aus der immer mehr zunehmenden Steigerung der Einnahmen aus den Revisionen zu ersehen ist.

[1]) Über die deutschen Treuhandgesellschaften jeglicher Art gibt Dr. Paul Gerstner eine Aufstellung im „Internationaler Volkswirt“ Nr. 50, September 1911 (zurzeit dürften ca. 60 Treuhandgesellschaften bestehen. Der Verf.).

Firma	Domizil	Beziehung zur Bank	Bemerkungen
1. Deutsche Treuhand-Gesellschaft	Berlin	Deutsche Bank	
2. Treuhandbank f. Sachsen	Dresden	Gegründet als Schutzvereinigung einer zusammengebrochenen Genossenschaftssparkasse, betreibt vorwiegend Bankgeschäfte	
3. „Revision", Treuhand-Aktiengesellschaft	Berlin	Disconto-Gesellschaft und Kommerz- und Discontobank	
4. Süddeutsche Treuhand-Gesellschaft A.-G.	München	Disconto-Bank und Bayr. Hypotheken- und Wechselbank München	
5. Treuhand-Vereinigung Aktiengesellschaft	Berlin Dresden	Dresdner Bank u. A. Schaaffhausenscher Bankverein	
6. Allgemeine Revisions- u. Verwaltungs-Aktien-Gesellschaften	Berlin	Delbrück, Leo & Co. G. m. b. H., Berlin, Internationale Bank in Luxemburg, H. F. Lehmann, Halle, J. H. Stein, Köln, Vereinsbank, Hamburg	
7 Mecklenburgische Treuhand-Gesellschaft m. b. H.	Schwerin	Mecklenburgische Hypotheken- und Wechselbank	
8. Mitteldeutsche Treuhand-Aktien-Gesellschaft	Frankfurt a. M.	Hervorgegangen aus der „Delkredere" und Treuhand Act.-G., Frankfurt a. M.	
9. Bayrische Treuhand-Actiengesellschaft	München	Interessengemeinschaft mit Nr. 8 und Bayr. Vereinsbank, München	
10. Österr.-Dtsch. Treuhand-Ges. (Prag)	Dresden	Alfred Seligmann & Co., Karlsruhe	
11. Treuhand-Gesellschaft beeidigter Bücherrevisoren G. m. b. H.	Berlin		
12. Badische Treuhandgesellschaft	Karlsruhe		
13. Rheinische Treuhand-Act.-Ges.	Mannheim	Rheinische Creditbank, Mannheimer Bank, Süddeutsche Bank, Marx & Goldschmidt } Mannheim; G. F. Grohe-Henrichs, Neustadt a. H.	
14. Deutsche Landwirtschaftliche Treuhandbank Act.-Ges.	Leipzig	Gegründet von 70 Landwirten, Gutsverwaltungen und sonstigen Interessenten	

Die Einnahmen aus den Revisionen[1]) betrugen:

Nummer der Aufstellg.	1	3	5	7	6	9	13
Geschäftsjahr	Deutsche Treuhandgesellschaft	„Revision" T. G.	Treuhandvereinigung	Mecklenburg. Treuhandgesellschaft	Allgemeine Revisions- und Verwaltungsgesellschaft	Bayrische Treuhandgesellschaft	Rheinische Treuhandgesellschaft
1905	149 944	18 646					
1907	433 858	174 245	218 510[2])	20 508			
1910	994 358	394 502	371 197	25 937	1910[3]) 48 682	98 845	
					1911 66 056	106 249	54 028
1912	1 247 490	605 454	433 664	26 295	1912 74 351	117 345	129 894
Anzahl der Geschäftsjahre	23	8	8	7	7	4	2

Die Anlehnung der Revisionsgesellschaften an die Banken brachte natürlich auch ihre Nachteile mit sich. Bei ihrer Erörterung müssen wir eine Teilung der Auftraggeber vornehmen in

1. **unfreiwillige**, die sich bereits in irgendeinem Abhängigkeitsverhältnis zur Bank befinden oder sich in ein solches begeben wollen; diese machen nach des Verfassers Meinung 90% aller Kunden aus, und

2. **freiwillige**, die aus eigener Entschließung die Dienste der Revisionsgesellschaften in Anspruch nehmen.

Die Nachteile der Kunden erster Gattung liegen in dem bereits bestehenden Abhängigkeitsverhältnis zur Bank begründet.

Die Arbeitsmethoden der Revisionsgesellschaften sind intensiv und gründlich, und sie müssen es sein, wollen die Gesellschaften ihr Urteil, von dem sehr oft das Sein oder Nichtsein des revidierten Unternehmens abhängt, nach bestem Wissen und Gewissen abgeben. Das hat aber zur Folge, daß die Auftraggeber — ihre Rolle als solche ist, wie ich bereits andeutete, meist passiv — zur Beurteilung ihrer Verhältnisse sich auf „Herz und Nieren" untersuchen lassen und alle Taschen umkehren müssen. Es findet somit eine Offenbarung und Klarlegung der Verhältnisse letzten Endes der Bank gegenüber statt, die gewiß vom Einzelunternehmen

[1]) Es bedeuten die Zahlen nicht schlechthin reine Revisionshonorare, sondern es sind darin bei den einzelnen Gesellschaften teilweise Beträge von Provisionen, Zinsen usw. enthalten, die aber für den hier verfolgten Zweck unwesentlich sind.

[2]) Die Zahlen der vorhergehenden Jahren waren mir nicht erreichbar.

[3]) Die „Deutsche Treuhandgesellschaft" nahm das Revisionsgeschäft im Jahre 1902, d. i. in ihrem 13. Geschäftsjahr auf.

unangenehm empfunden werden wird und die geeignet ist, die Initiative der Gesellschaften zu beschneiden. Wir werden es aber verstehen, daß eine Bank sich als Kreditgeber von dem ordnungsmäßigen Gang der Dinge überzeugen will: „Wer sich einer solchen Kontrolle nicht unterwerfen will, der muß auf größeren Kredit verzichten, und dem darf eine Bank solchen nicht anvertrauen".[1])

Auch der Offenlegung der intimsten Verhältnisse an verschiedene Instanzen, so an die ausführenden Revisoren, dann an die die Revisionsresultate weiter bearbeitenden Beamten der Revisionsgesellschaft usw. ließen die Geheimhaltung derselben in Frage gestellt erscheinen, wenn nicht die Treuhandgesellschaften an die Qualität ihrer sämtlichen Beamten größte Anforderungen auch nach der moralischen Seite stellten; auch werden dieselben zur unbedingten Verschwiegenheit durch Handschlag verpflichtet. Schädigungen der Unternehmer aus verletzter Verschwiegenheit sind bisher nicht bekannt geworden. Das persönliche Moment, „das Vertrauen von Mann zu Mann", das von den „freien" Bücherrevisoren gern in den Kampf getragen wird, spielt in unserem heutigen Wirtschaftskampfe auf „Leben und Tod", dessen Lebensmotive Konnektion (in irgendwelcher Form) und abnorme Leistung sind, bei weitem nicht mehr die Rolle wie früher. Auch käme es nur für Aufgaben in Betracht, die der einzelne ohne Hinzuziehung fremder Hilfe bewältigen könnte.

Bildet die Inanspruchnahme der Revisionsgesellschaften seitens der „freiwilligen" Kunden beinahe die Ausnahme, so erklärt sich diese Tatsache, wie ich glaube annehmen zu müssen, hauptsächlich aus folgenden drei Gründen:

Es besteht

1. die Furcht vor Auslieferung der Geschäftsgeheimnisse an die Bank.

Die Forderung der Geheimhaltung der anvertrauten geschäftlichen Verhältnisse wird hier zur Lebensfrage; den freiwilligen Kunden muß eine Extragarantie geboten werden, daß die von der Treuhandgesellschaft erlangten Kenntnisse nicht der der Treuhandgesellschaft befreundeten Bank hinterbracht[2]) werden, was nach den Behauptungen der Gegner dadurch möglich sein soll, daß die Direktoren der Banken gleichzeitig den Aufsichtsrat der Treuhandgesellschaften bilden.

---

[1]) „Deutscher Ökonomist", Juni 1908, S. 396, Berlin-Wilmersdorf.

[2]) vgl. hierzu die Ausführungen Beigels in seiner Broschüre „Treuhand-(Revisions-)Gesellschaften oder beeidigte Bücherrevisoren?" S. 15 ff., an welcher Stelle er einen „geheimen Bericht" an die Bank erwähnt; von einer derartigen perfiden Handlungsweise kann natürlich — wie mir dies auch aus den Kreisen der Treuhandgesellschaften bestätigt wurde — niemals die Rede sein.

Dieser Gefahr suchen die Treuhandgesellschaften die Spitze zu brechen, indem sie ihrem Aufsichtsrat die Möglichkeit der Einsicht in die Schriften oder Berichte über alle bei Dritten vorgenommenen Revisionen satzungsgemäß genommen haben;[1]) vergleiche hierzu § 19 des Statuts der deutschen Treuhandgesellschaft, Berlin,[2]) (in der Fassung v. 27. 9. 1910 bezw. 28. 3. 1912), § 21 des Statuts der Treuhandvereinigung, A.-G., Berlin (in der Fassung v. 2. 3. 1911), u. a.

2. Die Honorarsätze der Revisionsgesellschaften[3]) sind verhältnismäßig hoch im Vergleich zu denen der freien Bücherrevisoren.

Dieser Anschein wird namentlich dadurch erweckt, daß die Revisionsgesellschaften infolge ihrer intensiven Arbeitsmethoden eine lange Zeitdauer zur Ausführung der einzelnen Revision benötigen.

3. Die Revisionsgesellschaften übernehmen für ihre Arbeit keine Haftung; sie lehnen dieselbe von vornherein ab. Diese Maßnahme ist auch aus dem Charakter der juristischen Person begründet.

Diese Gründe, von denen der erste, der bei weitem der stichhaltigste ist, durch die Maßnahmen der Treuhandgesellschaften als beseitigt gelten kann, vermögen doch nicht die Bedeutung der Treuhandgesellschaften für die freiwillige Revision ganz aufzuheben, wie dies die Gegner gern darstellen; wie ich es überhaupt für wenig lohnend halte, die Treuhandgesellschaften auf der Seite der „freiwilligen" Revision anzugreifen, weil sie den freien Revisoren hierin so gut wie keine Konkurrenz machen. In dieser Ansicht werde ich auch bestärkt durch die Zuschrift, die mir von einem

---

[1]) Diese Maßnahme ist allerdings bei den Gesellschaften wirkungslos, deren Vorstände und Direktoren gleichzeitig Beamte (Vorstände und Direktoren) der befreundeten Bank sind.

[2]) Der 21. Geschäftsbericht (1910) der deutschen Treuhandgesellschaft berichtet hierüber: „Um den schon bisher stets aufs allerstrengste durchgeführten Grundsatz der peinlichsten Diskretion gegenüber jedermann, eingeschlossen die Mitglieder des Aufsichtsrats, einen dokumentarischen Ausdruck zu geben, hat ferner die außerordentliche Generalversammlung der Aktionäre auf Antrag des Aufsichtsrats und der Direktion den § 19 unseres Statuts, welcher von den Rechten und Pflichten des Aufsichtsrats handelt, die Bücher und Werte der Gesellschaft zu prüfen, folgenden Zusatz gegeben:

„Vorstehende Bestimmung bezieht sich selbstverständlich nicht auf Schriftstücke über bei Dritten vorgenommene Revisionen; vielmehr sind solche Schriftstücke auch gegenüber dem Aufsichtsrate und seinen Mitgliedern geheimzuhalten".

[3]) Die Deutsche Treuhandgesellschaft berechnet für die ersten beiden Tage zusammen 500 Mk., für jeden folgenden 150 Mk. Der Satz gilt für 2 Beamte inkl. aller sonstigen Spesen = 75 Mk. für einen Beamten. Ein geschickter „freier" Revisor wird nicht unter 50 Mk. pro Tag arbeiten.

der „renommiertesten gerichtlichen Bücherrevisoren“ [1]) als Vertreter einer Gruppe seiner Kollegen zuging, in der dieser sagt: „Inzwischen hat sich aber herausgestellt, daß die Konkurrenz der Treuhandrevisionsgesellschaften der Großbanken keine gefährliche Konkurrenz ist“.

Geradezu aussichtslos halte ich aber den Kampf gegen die „unfreiwillige“ Revision gegen die Treuhandgesellschaften als angestellte Revisoren unserer Großbanken. Von ihrem jetzt mehr als früher betonten Prinzip: „Kredit dem Kreditwürdigen“ werden und können die Banken nicht weichen, und solange als dieses Prinzip besteht, haben auch die Treuhandgesellschaften ihre Daseinsberechtigung.

Wenn aber Römer [2]) gar meint, unsere Treuhandgesellschaften förderten in ausgesprochenster Weise die höchst ungesunde und volkswirtschaftlich im höchsten Grade bedenkliche Agiotage, so verkennt er damit die Politik der Leiter unserer Großbanken, eben durch sachgemäße ständige Kontrolle die Agiotage einzudämmen und in wirtschaftlich gesunde Bahnen zu leiten.

Das aber kann nicht in Abrede gestellt werden, daß es unsere Revisionsgesellschaften gewesen sind, die den deutschen Bücherrevisor aufgerüttelt und ihn zur Erstarkung seines Standesbewußtseins geführt haben. Nicht in der einseitigen Bekämpfung einer Konkurrentengruppe, sondern in der Erziehung zur größtmöglichsten Qualität liegt das Ziel des deutschen Bücherrevisors.

Diese Mahnung kann nicht dringlich genug erhoben werden, soll der Beruf des Bücherrevisors nicht weiter zur Bedeutungslosigkeit herabsinken; ein anderer Feind wird ihm erwachsen, der viel gefährlicher wird als die „geschmähten“ Treuhandgesellschaften — im Stande der Rechtsanwälte. Sind dieselben durch ihre abgeschlossene juristische Vorbildung zum Treuhänder prädestiniert, so werden sie sich in dem eifrigen Bestreben, ihr Arbeitsfeld zu erweitern, bald die nötige kaufmännische Schulung aneignen, die es ihnen mehr als früher gestattet, treuhänderische Tätigkeiten im weitesten Sinne aufzunehmen. Wie weit dieser Gedanke gereift ist, beweist die bevorstehende Gründung der „Treuhandgesellschaft deutscher Rechtsanwälte und Notare G. m. b. H.“, zu der, wie der geistige Urheber dieses Gedankens, Rechtsanwalt Soldan-Mainz, in der Deutschen Rechtsanwaltszeitung [3]) mitteilt, bereits 1912, bevor der deutsche Anwaltstag sich in Würzburg mit dem Plane

[1]) Der Schreiber, dessen weitere Ausführungen in diesem Punkte sehr interessant sind, hat mich gebeten, von der Nennung seines Namens abzusehen.

[2]) E. Römer in seinem Vortrag: Deutsches Revisionswesen auf dem 6. Verbandstage deutscher Bücherrevisoren, Frankfurt a. M. 1910.

[3]) Nr. 8 10. Jahrg. v. 10. 7. 1913 (Mainz).

beschäftigte, „sich über 500 deutsche Kollegen zur Mitwirkung an der Ausführung bereit erklärt“ hatten.

Die neue Gesellschaft will das Arbeitsprogramm unserer jetzigen Treuhandgesellschaften vollkommen übernehmen, auch die Bücherprüfung; [1]) ferner wird sie „bei der Zentralstelle und in einer Reihe von großen Städten Lehrkurse in kaufmännischer Buchführung, Bilanzaufstellung, Bilanzprüfung, Aktienrecht, Gesellschaftsrecht, Wechselrecht usw.“ veranstalten. Es sollen auch tunlichst jedes Jahr eine größere Anzahl von Rechtsanwälten zu Spezialisten in diesen Gebieten ausgebildet werden.

Spricht auch aus diesen Darstellungen die Unterschätzung kaufmännischen Könnens und Wissens, so ersteht doch dem deutschen Bücherrevisor in erster Linie in dem Wegnehmen aller Treuhänderfunktionen — dann in zweiter Linie durch die Konkurrenz auf dem Gebiete der Bücherrevision — ein Feind, der ihm weit gefährlicher wird als die kapitalistischen Treuhandgesellschaften.

[1]) Hans Soldan, Die Treuhand deutscher Rechtsanwälte und Notare (Standesfragen der deutschen Rechtsanwälte Heft 4, Mainz 1911, S. 13): „Die Treuhandgesellschaft wird aber auch zugleich die regelmäßigen Revisionen von Aktiengesellschaften und anderen großen Unternehmungen, die jetzt von einzelnen Buchsachverständigen ausgeführt werden, leisten können. Man ist sich darüber einig, daß die Unterwerfung unter solche Revisionen das Vertrauen zu den einzelnen Unternehmungen außerordentlich hebt. Deshalb übertragen große Geschäfte immer häufiger den vorhandenen Treuhandgesellschaften derartige regelmäßige Revisionen ihrer sämtlichen Bücher- und Geschäftsführung. Die einzelnen Bücherrevisoren sind oft hervorragend tüchtig, aber es besteht doch kein ausreichendes Personal für alle die Revisionen, die im Interesse der deutschen Volkswirtschaft immer weiter in Gebrauch kommen müssen. Das beweisen die Geschäftsberichte der vorhandenen Treuhandgesellschaften auf jeder Seite; andererseits ist gerade die Verbindung der Erfahrungen im Anwaltsberufe und in der Rechtspflege mit den geschäftlichen kaufmännischen Erfahrungen das Wichtigste für eine allgemeine bedeutsame Revisionseinrichtung. Deshalb müssen die deutschen Rechtsanwälte sich einen großen Apparat schaffen, in dem kaufmännisch geschulte und erfahrene Revisionsbeamte mit anwaltlich erfahrenen Revisionsbeamten zusammen die Oberleitung aller Tätigkeiten auf diesem Gebiete übernehmen. In dieser Zentralverwaltung müssen alle Erfahrungen zusammenfließen und wieder dem einzelnen fruchtbar gemacht werden. Alle diejenigen anwaltlichen Geschäfte, die dem einzelnen unter der Kontrolle dieser höchst sachverständigen allgemeinen Leitung übertragen werden können, werden dann nicht mehr an die großkapitalistischen Treuhandgesellschaften und ihre Angestellten gehen, sondern den Rechtsanwälten verbleiben. Aus dieser Tätigkeit wird sich die regelmäßige Anfertigung von Steuererklärungen für Gesellschaften und Private ergeben. Spezialisten auf diesem Gebiet werden die Rechtsanwälte unterstützen und beraten. Die Buchsachverständigen werden ihnen in der Beurteilung der Materialien für diese Erklärungen die nötige Kontrolle liefern. Diese Tätigkeit wird zur Folge haben, daß auch der Rat der Rechtsanwälte und ihrer Organisation für Vermögensanlagen und ähnliches eingeholt wird. Was nur dem einzelnen verschwiegenen Kollegen anvertraut wird, darüber kann er unpersönlich und event. auch im Vertrauen seine Treuhandgesellschaft konsultieren. Eins wird das andere bringen. Jedenfalls wird immer eine Ausdehnung des Tätigkeitsfeldes der Rechtsanwälte damit verbunden sein“.

Es wird bei den Bücherrevisoren sein, sich rechtzeitig der Gefahr zu erwehren, die Waffen bilden die eigene Qualifikation.

5. a) Die Kontrollorgane der Genossenschaft.

Hierunter zählen
1. der Aufsichtsrat,
2. der obligatorische, außenstehende Revisor.

Der Aufsichtsrat, dessen Funktionen das Gesetz betr. die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften v. 1. 5. 1889 in den §§ 9, 36—41 regelt, ist das verantwortliche Aufsichtsorgan der Genossenschaft. Es wird in dieser Verantwortung nicht entlastet durch das Bestehen des obligatorischen Revisors.

Zu den wesentlichen Obliegenheiten des Aufsichtsrats, die nicht übertragbar sind, gehören die Überwachung des Vorstandes in seiner Geschäftsführung, das Prüfen der Jahresrechnung, der Bilanzen, der Vorschläge zur Verteilung von Gewinn und Verlust. Er hat also ungefähr dieselben Funktionen wie der Aufsichtsrat der Aktiengesellschaft; er unterscheidet sich von diesem darin, daß für seine Mitglieder der Zwang der Zugehörigkeit zur Genossenschaft besteht (§ 9), bei der Aktiengesellschaft ist dies nicht der Fall, dessen Mitglieder brauchen nicht unbedingt Aktionäre zu sein; auch ist für den genossenschaftlichen Aufsichtsrat der Bezug von Tantieme, einer nach dem Jahresergebnis bemessenen Vergütung, ausgeschlossen (§ 36).

Der Aufsichtsrat der Genossenschaft wird von der Generalversammlung gewählt, in der jeder Genosse — unbeschadet der Haftung — nur eine Stimme hat. Es kommt hierin der Charakter der Genossenschaft als Personalassoziation gegenüber der Aktiengesellschaft als Kapitalassoziation zum Ausdruck; der Aufsichtsrat der Genossenschaft verkörpert in der Tat den Willen jedes einzelnen Genossen viel mehr, als dies im analogen Falle bei der Aktiengesellschaft der Fall ist; dort ist die Wahl des Aufsichtsrats nicht von der Person, vom einzelnen Aktionär, sondern von einigen großen Aktienkomplexen abhängig.

Der Übelstand also, daß der Aufsichtsrat in ein Abhängigkeitsverhältnis zu seinen Wählern gerät, ist bei der Genossenschaft vermieden.

Den Aufsichtsräten beider Gesellschaftsformen aber haften dieselben Mängel [1]) an in bezug auf ihre Fähigkeiten zur Aus-

[1]) Bezüglich der Aktiengesellschaft vgl. meine Ausführungen in dem folgenden Kapitel: „Die Kontrollorgane der Aktiengesellschaft".

führung der vom Gesetz vorgeschriebenen Überwachung und Kontrolle.[1])

Bei dem Aufsichtsrat der Genossenschaft tritt uns vor allen Dingen der geringe Grad geschäftlicher Erfahrung und Gewandtheit seiner Mitglieder entgegen; dieser freilich findet in der Konstruktion der Genossenschaft seine natürliche Erklärung, indem die Zahl der Genossen zum größten Teil aus kleinen Leuten besteht, denen vorerwähnte Eigenschaften fast ganz abgehen. Auch kommt häufig hinzu, daß der Vorstand der Genossenschaft versucht, die Kontrolle des Aufsichtsrats auszuschalten; ja er wird geradezu verführt zu einem derartigen Bestreben, wenn man die Interesselosigkeit und Saumseligkeit vieler Aufsichtsratsmitglieder beobachtet, mit welcher diese ihre Pflichten erfüllen.

Schon kurz nach der Gründung der ersten Genossenschaften [2]) machen sich diese Mängel fühlbar, und ihnen suchte man abzuhelfen, indem man dem Aufsichtsrat ein unabhängiges sachverständiges Organ beiordnete, den sachverständigen Revisor.

Es handelt sich mit der Schaffung des obligatorischen Revisors nicht um ein neues Exekutivorgan der Genossenschaft, sondern lediglich um eine die lückenhafte Geschäftsführung der Genossenschaft korrigierende Instanz,[3]) die das Recht hat, zu sagen, was falsch ist und wie es besser zu machen ist, niemals aber Mittel in der Hand hat, die Abstellung von Mängeln zu erzwingen; diese ist ganz dem Verantwortlichkeitsgefühl des Vorstandes und des Aufsichtsrates bezw. der Generalversammlung anheimgestellt.

Faßbender [4]) charakterisiert die Stellung des Revisors in der Genossenschaft folgendermaßen:

„Der Revisor soll sich betrachten als Freund und Berater der Genossenschaft, der die Genossenschaften ihren Idealen in

[1]) In der Begr. z. GenG., Drucks. d. RT. 7. LP. IV. Sess. 1888/89 S. 47 ff. heißt es: „Die Katastrophen, die unter den Genossenschaften eingetreten sind, hatten vielmehr ihre Ursachen hauptsächlich in Ausschreitungen bei der Geschäftsführung und im Mangel einer genügenden Kontrolle über dieselbe".

[2]) Nach Wygodzinski, Das Genossenschaftswesen in Deutschland, Leipzig und Berlin 1911, sind es zuerst die Kreditgenossenschaften, die nach der Kontrolle verlangen; sie wollen durch diese Maßnahme das Vertrauen weiterer Kreise erwerben.

[3]) Crüger führt in seinem Referat, erstattet dem Allgemeinen Genossenschaftstag in Cassel 1906 (vgl. Fr. Hans Crüger, Einführung in das deutsche Genossenschaftswesen, Berlin 1907, S. 355 ff.), aus, daß man einmal den Schädigungen vorbeugen wollte, die „aus den mangelnden Erfahrungen der Leiter der Genossenschaften entstehen können", zum andern wollte man „Vorstandsmitglieder des Aufsichtsrats mit ihren Aufgaben vertraut machen".

[4]) Prof. Dr. Faßbender in seinem Referat, erstattet dem VII. Deutschen gewerblichen Genossenschaftstag in Dortmund 1910, über „Entwicklung und Aufgaben der Verbandsrevision".

volkswirtschaftlicher, sozialer und geistig-sittlicher Beziehung unter Wahrung der genossenschaftlichen, kaufmänischen und betriebstechnischen Gesichtspunkte entgegenzuführen strebt und den die Genossenschaft in diesen seinen Bestrebungen auch zu unterstützen gewillt ist".

Den Revisor treffen wir bei den Genossenschaften schon früh an, lange bevor das Genossenschaftsgesetz 1889 in Kraft rat. Es wird darum im Jahre 1889 mit der Einführung der obligatorischen Revision nicht ein Institut unvermutet neu geschaffen, sondern eine bei einem Drittel aller Genossenschaften bereits in Übung befindliche Gepflogenheit zum Gesetz für alle Genossenschaften erhoben.

Einen Beamten, der eigens für die Ausübung des Revisionsdienstes angestellt war, konnte sich die einzelne Genossenschaft mit Rücksicht auf den geringen Umfang der Geschäfte nicht leisten, und so war man auch in dieser Beziehung zur Durchführung dieser wichtigen Aufgabe auf den Zusammenschluß [1]) angewiesen.

Das im Jahre 1859 in Weimar von 29 Genossenschaften gegründete „Zentralkorrespondenzbureau der deutschen Vorschuß- und Kreditvereine", das seit dem Jahre 1861 den Namen „Anwaltschaft der deutschen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften" führte und unter der Leitung von Schulze-Delitzsch stand, bildete den Grundstock genossenschaftlicher Revision; es bezweckte:

1. Vertretung in der Presse, auf Kongressen, besonders gegenüber der Gesetzgebung;
2. Förderung mit Rat und Tat, Auskunftserteilung und Belehrung;
3. Austausch bedeutsamer Erfahrungen und Anknüpfung von Geschäftsverbindungen.

Im Jahre 1864 wird bereits vom Verband der Genossenschaften am Mittelrhein (Schulze-Delitzsch) in einer Resolution gefordert, „daß auf Verlangen der einzelnen Genossenschaften jederzeit ein sachverständiger Revisor zur Verfügung gestellt werden sollte". Der Beschluß wurde später auch zur Ausführung gebracht.

Auch bei Raiffeisen [1]) ist der Gedanke, die Genossenschaften einer sachverständigen Kontrolle zu unterstellen, bald nach der Gründung der ersten Darlehnskassenvereine vorhanden gewesen. Um 1872 finden wir bereits bei dem landwirtschaftlichen Verein für Rheinpreußen einen Wanderlehrer angestellt, der auch als

[1]) Hiergegen wird in dem Bericht der Reichstagskommission zum Entwurf des Genossenschaftsgesetzes darauf hingewiesen, daß die bestehenden Revisionsverbände nur aus der Befürchtung, daß die Genossenschaften unter staatliche Aufsicht gestellt würden, entstanden seien. Allerdings hat auch Schulze-Delitzsch diesen Gedanken mehrfach ausgesprochen.

Revisor tätig war; 1887 erfolgte die Gründung des „Anwaltschaftsverbandes" der Raiffeisenschen Genossenschaften „mit dem ausgesprochenen Zwecke der Durchführung von Revisionen". Ebenso hatte sich die später ins Leben gerufene Firma: „Raiffeisen und Konsorten" die Durchführung eines unabhängigen genossenschaftlichen Revisionswesens zum Ziel [2]) gesetzt.

Daß die Revision für das Bestehen der Genossenschaften ein Lebensbedürfnis darstellte, diese Überzeugung hatte sich schnell überall durchgesetzt mit einer Kraft, daß gar bald die Idee auftauchte, die Revision für alle Genossenschaften obligatorisch einzuführen. Als erster trat der Verwirklichung dieser Idee der Raiffeisensche Anwaltschaftsverband näher, indem er 1883 allen ihm angeschlossenen Genossenschaften die obligatorische Revision zur Pflicht machte.

Auch Schulze-Delitzsch trat jederzeit für den organischen Ausbau der Revision ein; er wollte aber von einer zwangsweisen Revision nichts wissen, sondern dieselbe ganz der Selbstbestimmung der einzelnen Genossenschaft überlassen sehen. Diesen Standpunkt, den er auch auf dem Genossenschaftstag in Bremen 1874 vertrat, kam später in seinem Antrag auf dem Genossenschaftstage in Eisenach (1878) zum Ausdruck, indem er den Verbandsdirektoren empfahl, „sachverständige, im kaufmännischen Rechnungswesen und mit der genossenschaftlichen Organisation vertraute Männer zum Behufe von Geschäftsrevisionen und Inventuren auf Anrufen der einbezirkten Vereine bereitzuhalten und Vornahme solcher Revisionen zu fördern".

Weiterhin sprachen sich die Genossenschaftstage in Kassel [3]) (1881) und in Plauen (1887) für eine regelmäßige von sachverständiger Seite durchgeführte Revision aus.

[1]) K. Hildebrand, Berlin-Steglitz, Die Einführung der obligatorischen Verbandsrevision, Artikel in Nr. 11 des Landwirtschaftlichen Genossenschaftsblattes v. 15. 6. 1913. Derselbe Verfasser gibt in der Dienstanweisung für Verbandsrevisoren, herausgegeben vom „Generalverband ländlicher Genossenschaften für Deutschland" 1914 (im Manuskript in liebenswürdiger Weise zur Verfügung gestellt), im Anhang V einen kurzen Überblick über die geschichtliche Entwicklung der einzelnen Revisionshauptverbände.

[2]) vgl. Faßbender in dem zitierten Referat.

[3]) In Kassel wurde folgende Resolution gefaßt: „In Erwägung, daß die Einrichtung regelmäßiger Revisionen in den Verbandsvereinen — allmählich allgemein durchgeführt — eine wünschenswerte Vervollständigung und organische Weiterentwicklung der Verbandseinrichtungen darstellt und zugleich geeignet ist, gesetzgeberischen Versuchen, die Genossenschaften der Kontrolle staatlicher oder kommunaler Behörden zu unterstellen, entgegenwirken, daß es daher den allgemeinen genossenschaftlichen Interessen entspricht, diese Einrichtung in allen Verbänden zur Durchführung zu bringen, erklärt der Allgemeine Vereinstag für Pflicht der Unterverbände, für die Einrichtung regelmäßig wiederkehrende Revisionen der einzelnen Vereine Sorge zu tragen".

Vor das Forum des Reichstags wurde die Angelegenheit mit dem Antrage Ackermann 1881 gebracht, der dem Staate bezw. den Kommunen die Rolle des Revisors zuwies; mit dem Inkrafttreten des Genossenschaftsgesetzes im Jahre 1889 kam der Streit um die Revision zur Ruhe, indem die obligatorische Revision für alle Genossenschaften zur Einführung gelangte.

Bei der Beratung waren in der Reichstagskommission zwei im Prinzip sich diametral gegenüberstehende Meinungen[1]) vertreten.

Während der Antrag Ackermann, der die Vorschläge des Bundesrates deckte, die Revision der Genossenschaften unter staatliche Aufsicht gestellt sehen, wollte der gegnerische Antrag jeden Einfluß staatlicher Fürsorge bis auf die gesetzmäßige Anordnung der Revision als solche ausgeschaltet und die Revision ganz der Selbstbestimmung der auf dem Prinzip der Selbsthilfe, Selbstverantwortung und Selbstbestimmung gegründeten Genossenschaften überlassen haben.

Es kam schließlich ein Kompromiß zustande, der einen Sieg der genossenschaftlichen Tendenzen darstellt und in der jetzigen Fassung des Genossenschaftsgesetzes (§§ 53—64) zum Ausdruck kommt; in wesentlichen enthält er folgende Punkte:

1. die Revision ist für alle Genossenschaften zwingend,
2. sie wird in jedem zweiten Jahr durch einen der Genossenschaft nicht angehörigen Revisor vorgenommen,
3. die Bestellung des Revisors erfolgt, sofern die Genossenschaften nicht einem sogen. Revisionsverbande angehören, durch das Gericht; die Genossenschaft hat das Recht, einen sachverständigen Revisor vorzuschlagen.

Ist also nach dem Gesetz der einzelnen Genossenschaft die Wahl des Revisors prinzipiell freigestellt, insofern als sie entweder einem Revisionsverbande beitritt oder einen Revisor sich durch das Gericht bestellen läßt, so hat die Mehrzahl der Genossenschaften sich schon wegen des Kostenpunktes an die Revisionsverbände angeschlossen. Von den am 1. 1. 1911 gezählten 30489 Genossenschaften[2]) gehörten 4088 Genossenschaften (23,4 %) keinem Verbande an.

---

[1]) vgl. Ber. der Reichstagskommission z. Entw. d. GenG., Drucks. d. RT. 7. LP. IV Sess. 1888/89 S. 25 ff.

[2]) In diese Zahl sind nicht einbegriffen die am 1. 1. 1911 vorhandenen Zentral-(Haupt-) Genossenschaften (es bestanden hiervon 123, darunter 64 Zentralkreditgenossenschaften, 32 Hauptgenossenschaften für Rohstoffvereine und 27 für den Absatz landwirtschaftlicher Artikel u. a. Sämtliche beruhen auf der beschränkten Haftpflicht; sie zählen 26374 Mitglieder, welche 216050 weitere Geschäftsanteile erworben haben und für 358533900 Mk. hafteten).

Wie ich oben erwähnte, waren solche Verbände bereits vor dem Inkrafttreten des Genossenschaftsgesetzes im Jahre 1889 vorhanden. Die Revisionsverbände stellen den Zusammenschluß gleichartiger Genossenschaften innerhalb eines meistens nach wirtschaftsgeographischen Gesichtspunkten abgegrenzten Gebietes dar zum Zwecke der Durchführung der gesetzlich notwendigen Revisionen durch sachverständige Revisoren, des Austausches der gemachten Erfahrungen, zur Erteilung von Rat und Auskunft, zur Wahrung und Verfolgung gemeinsamer Interessen; sie erfüllen also eine weit größere Aufgabe, als der Gesetzgeber sie ihnen gestellt hat.

Wir unterscheiden heute fünf Hauptgruppen von Revisionsverbänden (Stand am 1. 1. 1911), deren Gliederung und Tätigkeitsfeld aus folgender Tabelle zu ersehen ist:

Name und Sitz des Hauptverbandes[1])	Gründungsjahr	Zahl der angeschlossenen		Mitgliederanzahl der Genossenschaften	Zahl der angeschlossenen Hauptgenossenschaften[2])
		Unterverbände	Genossenschaften		
I. Allgemeiner Verband der auf Selbsthilfe beruhenden deutschen Erwerbs- u. Wirtschaftsgenossenschaften E. V., Berlin (Schulze-Delitzsch)	1864[3])	31	1461	813797	3
II. Reichsverband d. deutschen landwirtschaftlichen Genossenschaften Darmstadt, einschließl. des Generalverbandes ländlicher Genossenschaften für Deutschland E. V., Berlin (Raiffeisen)	1883 (1876)	39 darunt. (13)	18761 5231	1773267 538159	67 (16)
III. Zentralverband deutscher Konsum-Vereine, Sitz: Dresden; Sekretariat: Hamburg	1903	9	1137	1144794	—[4])
IV. Hauptverband deutscher gewerblicher Genossenschaften E. V., Berlin	1901	15	743	108155	18
V.[5]) Andere Revisionsverbände, die keiner der 4 Hauptgruppen angehören	—	32	4299	795381	19

---

[1]) Den Hauptverbänden ist als Anwaltsschaftsverbänden das Recht zur Bestellung von Revisoren nicht verliehen, der Raiffeisen-Verband besitzt es.

[2]) 15 Hauptgenossenschaften gehören keinem Revisionsverbande.

[3]) Jahr der Annahme des Status dieses Verbandes an.

[4]) Die Hamburger Großeinkaufsgesellschaft ist als „Gesellschaft mit beschränkter Haftpflicht" gegründet.

[5]) Keinem Verbande gehören am 1. 1. 1911 an 4088 Genossenschaften mit 568365 Mitgliedern.

Der Erfolg des genossenschaftlichen Gedankens beim Festlegen des Genossenschaftsgesetzes ist gewiß für die Wirksamkeit des Revisionsinstitutes der Genossenschaft in seinem Wert nicht hoch genug anzuschlagen, er bildet den Grundstock für den Aufbau und die Weiterentwicklung; weiter aber außer einigen mageren Formalvorschriften brachte das Gesetz bezüglich der Revision nichts trotz der reichen und sauberen Arbeit der Kommission, trotz der mannigfaltigen Erfahrungen, die man bereits auf diesem Gebiete gesammelt hatte. So finden wir vor allem keine Andeutung darüber, was das Gesetz unter einem „sachverständigen Revisor" (§ 53) versteht; nirgends lesen wir etwas über die Haftung für die Revision.

In der Übung des Gesetzes hat sich neben kleineren Mängeln als Kalamität das heutige Bestellungsverfahren herausgebildet.

Bevor ich aber auf diese wichtigen Dinge eingehe, will ich eine kurze Skizze des jetzigen genossenschaftlichen Revisionsverfahrens geben.

Die Revision wird durch den bestellten Revisor (vom Verband oder Gericht) in der Regel am Sitz der Genossenschaften vorgenommen; zur Revision ist der Aufsichtsrat hinzuzuziehen (§ 63); über die Ausführung der Revision berichte ich später. Nach beendeter Revision findet meistenteils eine sogen. „Schlußrevisionssitzung" statt, in der den Verwaltungsorganen die Ergebnisse der Revision bekannt gegeben und gleichzeitig von den Revisoren die nötigen Hinweise für eine Besserung der Verhältnisse erteilt werden. Ein Zwangsmittel zur Beseitigung der sich ergebenden Mißstände besteht nicht.

Der Vorstand hat, ohne den Inhalt der Revision zu berühren, zum Genossenschaftsregister eine Erklärung des Revisors einzureichen, daß die Revision stattgefunden hat, und den Bericht über die Revision bei der Berufung der nächsten Generalversammlung als Gegenstand der Beschlußfassung anzukündigen. In der Generalversammlung hat der Aufsichtsrat sich über das Ergebnis der Revision zu erklären (§ 63).

Die Dauer der Revision[1]) richtet sich nach der Art und dem Umfang des Geschäftsbetriebes der Genossenschaft und schwankt in normalen Fällen zwischen 1—8 Tagen.

Wie verschieden die Revisionsdauer bei den einzelnen Genossenschaften ist, zeigt nachstehende Statistik des „Verbandes ländlicher Genossenschaften für Elsaß-Lothringen, e. V., Straßburg", für das Berichtsjahr 1912:

---

[1]) Leider ist es mir nicht möglich, hierüber genaue Angaben zu bringen, da nur einzelne Verbände die Revisionsergebnisse statistisch bearbeiten.

Statistik
der Revisionen und deren Dauer im Laufe des Jahres 1912.

1	Genossenschaft	mit	1	Tag	=	insgesamt	1 Tag
2	Genossenschaften	„	1½	Tagen	=	„	3 Tage
13	„	„	2	„	=	„	26 „
17	„	„	2½	„	=	„	42½ „
25	„	„	3	„	=	„	75 „
15	„	„	3½	„	=	„	52½ „
21	„	„	4	„	=	„	84 „
23	„	„	4½	„	=	„	103½ „
20	„	„	5	„	=	„	100 „
25	„	„	5½	„	=	„	137½ „
8	„	„	6	„	=	„	48 „
12	„	„	6½	„	=	„	78 „
9	„	„	7	„	=	„	63 „
6	„	„	7½	„	=	„	45 „
2	„	„	8	„	=	„	16 „
13	„	„	8½	„	=	„	110½ „
4	„	„	9	„	=	„	36 „
7	„	„	9½	„	=	„	66½ „
7	„	„	10	„	=	„	70 „
3	„	„	10½	„	=	„	31½ „
4	„	„	11	„	=	„	44 „
1	Genossenschaft	„	11½	„	=	„	11½ „
1	„	„	12	„	=	„	12 „
5	Genossenschaften	„	12½	„	=	„	62½ „
2	„	„	13	„	=	„	26 „
2	„	„	13½	„	=	„	27 „
1	Genossenschaft	„	14	„	=	„	14 „
1	„	„	15½	„	=	„	15½ „
1	„	„	16	„	=	„	16 „
1	„	„	16½	„	=	„	16½ „
2	Genossenschaften	„	17½	„	=	„	35 „
2	„	„	18½	„	=	„	37 „
1	Genossenschaft	„	21	„	=	„	21 „
1	„	„	22	„	=	„	22 „
2	Genossenschaften	„	22½	„	=	„	45 „
1	Genossenschaft	„	32½	„	=	„	32½ „
1	„	„	48½	„	=	„	48½ „
Sa. 262	Revisionen mit zusammen					. . . .	1675½ Tagen

6,4 Tage Durchschnittsdauer zu jeder Revision. Diese Durchschnittszahl liegt sehr hoch. Im allgemeinen dürfte der Durchschnitt zwischen 4 und 5 Tagen liegen.

Wird die Revision durch einen vom Verbande gestellten Revisor ausgeführt, so hat dieser eine Abschrift des Revisionsberichtes dem Verbandsvorstande einzureichen (§ 63 Abs. 3). In der Praxis hat sich vielfach die Gepflogenheit herausgebildet, daß die Revisionsberichte von den Revisoren festgestellt, dann zur Redaktion dem Verbandsdirektor übergeben werden und von diesem schließlich an die Genossenschaft gelangen. Andere Verbände wahren die vollkommene Selbständigkeit ihrer Revisoren, andere führen zur Kontrolle ihrer Kontrolleure sogen. Superrevisionen durch.

Wie die Revision ausgeführt werden soll, darüber sagt das Gesetz nur, daß sie durch einen „sachverständigen" Revisor vorgenommen werden soll; diesem ist also die Art der Prüfung überlassen.

Nach ihrer Ausübung unterscheiden wir heute zwei Hauptarten von Revisionen:

1. *Die verwaltungstechnische Revision*,[1] in der festgestellt werden soll, ob der Vorstand und Aufsichtsrat den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend ihre Obliegenheiten versehen, ob die Generalversammlungen ordnungsmäßig abgehalten und sonstige gesetzliche Bestimmungen beachtet wurden usw.

2. *Die kalkulatorisch-materielle Revision*, die sich auf die Prüfung des Rechnungswerkes im besonderen erstreckt.

Beide Arten der Revisionen lassen sich natürlich nicht haarscharf auseinanderhalten; so läßt sich z. B. bei der unter 1. erwähnten Revision eine Prüfung der Buchführung, wenn auch in großen Zügen, nicht umgehen. Bei vielen Verbänden findet eine verschiedene Behandlung der Revisionen überhaupt nicht statt; auch scheint mir dieselbe nicht in der Absicht des Gesetzgebers gelegen zu haben; in der „besonderen Begründung" zu § 49 des Entw. (jetzt § 53) wird hierzu gesagt:

„Die periodische Revision soll sich auf die Geschäftsführung der Genossenschaft in allen Zweigen der Verwaltung erstrecken. Sie darf sich keineswegs auf eine bloß kalkulatorische Kontrolle der Bilanzen und Geschäftsbücher beschränken. Wenn auch eine probeweise Prüfung in dieser Richtung zweckmäßig und bei vielen Genossenschaften unentbehrlich sein wird, so muß doch die Untersuchung des Revisors sich wesentlich auf die materielle Seite der Geschäftsführung und die hierbei befolgten Grundsätze sowie auf das Funktionieren der Genossenschaftsorgane und der sonstigen Einrichtungen der Genossenschaft richten".

---

[1] Der allgemeine Vereinstag in Plauen 1887, der die Grundsätze für die Verbandsrevision beriet, hatte nur die verwaltungstechnische Revision im Auge; bei mangelhafter Geschäftsführung solle der Revisor gehalten sein, „die betreffende Geschäftstätigkeit in Gegenwart von Vorstand und Aufsichtsrat selbst vorzunehmen und dabei die erforderliche Anleitung zu erteilen".

Immerhin treffen wir in vielen Fällen die oben dargetane Spaltung in der Ausführung von Revisionen an; es werden bei einer großen Anzahl von Verbänden kalkulatorische bezw. technische Revisionen nur auf besonderen Wunsch ausgeführt.

Im Interesse der Genossenschaft dürfte es liegen — und auf verschiedenen Verbandstagen sind auch dahinzielende Beschlüsse gefaßt worden — den Revisionen den formalen Charakter zu nehmen und die Betonung auf die materielle Seite der Prüfung zu legen, und ich kann mich nicht dem Standpunkte anschließen, den Havenstein[1] vertritt, wenn er sagt: „daß es nicht Sache der Revisoren ist, in den rein technischen oder kaufmännischen Betrieb einzugreifen, sondern daß sie sich darauf zu beschränken haben, den genossenschaftlich-technischen Betrieb zu prüfen". Aus dieser Stellungnahme Havensteins, die dieser wiederholt ohne Erfolg vertreten hat, spricht eine vollkommene Verkennung des genossenschaftlichen Revisionsinstituts, gleichzeitig aber auch der Aufgabe der Revisionsverbände, und es ist nur zu begrüßen, wenn derartige irreführende Ansichten bisher in die Entwicklung des genossenschaftlichen Revisionswesens, die ganz andere Bahnen schreitet, nicht hemmend eingreifen konnten. Wieviel großzügiger ist dagegen die vorn zitierte Auffassung Faßbenders[2]) vom Berufe des Revisors?

Gerade die formale Revision ist es ja, die die gerichtliche Revision und damit das ganze Bestellungsverfahren wertlos macht, die die Absicht des Gesetzgebers, mit der geschaffenen Freiheit der Revisorenbestellung genossenschaftlichen Idealen zu dienen, vereitelt.

Die Bestimmung des § 61 Abs. 3:

„Die Bestellung erfolgt, nachdem die höhere Verwaltungsbehörde über die Person des Revisors gehört ist. *Erklärt die Behörde sich mit einer von der Genossenschaft vorgeschlagenen Person einverstanden, so ist diese zum Revisor zu bestellen*"

die also den Genossenschaften Einfluß auf die Wahl des Revisors verschafft, ist schon längstens als Übelstand empfunden worden. Die Abstellung ist dringend nötig, da durch diese Bestimmung den ärgsten Feinden des Genossenschaftswesens, den sog. „wilden"

---

[1] Geh. Regierungsrat Dr. Havenstein, Referat, erstattet auf dem genossenschaftlichen Vortragskursus des Reichsverbandes im September 1909 in Darmstadt: „Neuere Erfahrungen auf dem Gebiete des genossenschaftlichen Revisionswesens", Darmstadt 1910.

[2] Prof. Dr. Faßbender in seinem Referat „über die Entwicklung und Aufgaben der Verbandsrevision", erstattet dem 7. Deutschen gewerblichen Genossenschaftstage zu Dortmund 1910, Bericht S. 112.

Genossenschaften, die sich nicht zum Anschluß an einen Revisionsverband verstehen können und die sich größtenteils aus den schlimmsten Schmarotzern der Genossenschaften rekrutieren, Unterschlupf gewährt wird.

Die Mißstände ergeben sich vor allen Dingen daraus, daß diesen Genossenschaften gar nicht daran liegt, einen sachverständigen Revisor zur Prüfung zu bekommen; das überwachende Gericht[1]) aber kann und will den Bestellten auf „Sachverständigkeit“ nicht prüfen, sondern stellt lediglich die Unbescholtenheit des Betreffenden fest. Eine weitere Gefahr besteht darin, daß der vom Gericht bestellte Revisor in eine „gewisse“ Abhängigkeit von der Genossenschaft gerät; will der Revisor sich das Geschäft nicht für das nächste Jahr entgehen lassen, so wird er seinen Bericht so abfassen, daß er wiederkommen kann. Welche arge Zustände hier herrschen, will ich nur an einem Beispiel zeigen, das Korthaus in seinem auf dem 10. Deutschen gewerblichen Genossenschaftstag (Leipzig 1913) gehaltenen Referate gibt; es handelt sich um eine in Berlin verkrachte „Schwindelgenossenschaft“ einer „Bank“. Er sagt:

„Ich habe als gerichtlicher Sachverständiger feststellen müssen, daß diese Genossenschaft allein im Königreiche Bayern 162 Mitglieder hatte. Sage und schreibe 7 von den 1200 Mitgliedern dieser Genossenschaft hatten dagegen ihren Wohnsitz in Groß-Berlin, gerade die 7, die notwendig waren, um die Genossenschaft zu gründen — 1200 Mitglieder hatte diese ‚Bank‘ in allen Gauen Deutschlands! Ich habe, wie es meine Pflicht als Sachverständiger war, einmal die Revisionsberichte durchgesehen. Sie hatten stereotyp denselben Wortlaut: ‚Es wird bestätigt, daß die Bilanz mit den ordnungsmäßig geführten Büchern übereinstimmt‘. Der in zwei Reihen schön abgefaßte Bericht kostete 125 Mk. Das sind doch unhaltbare Zustände. Ich meine, wenn in diesem Falle vom Gericht der Revisor irgendeines Verbandes bestellt worden wäre und dieser auch nur eine halbe Stunde lang die Bücher der ‚Bank‘ angesehen hätte, konnte er feststellen, daß die Genossenschaft, die mehr als eine Million Darlehen zu geben versprochen hatte, noch nicht einmal in der Lage war, 80 Pf. Gerichtskosten zu zahlen, und daß deswegen eine Pfändung ihres Mobiliars stattgefunden hatte. — Der bestellte Revisor war ein Mann, der keine Existenz hatte und der, wie ich weiter festgestellt habe, bei sieben solchen Genossenschaften der bestellte Revisor war und heute noch ist und der von der einen Genossenschaft dieser Art der andern empfohlen wird“.

---

[1]) Daß auch Ausnahmen vorkommen, soll nicht in Abrede gestellt werden.

Um diesen Mißbräuchen zu steuern, wurde von Faßbender[1]) der Vorschlag gemacht, die Gerichte sollten von ihrer vorgesetzten Behörde angewiesen werden im Falle, daß eine „wilde“ Genossenschaft einen Revisor wünscht, an einen Revisionsverband gleichartiger Genossenschaften um Zuweisung bezw. Kenntlichmachung eines „sachverständigen Revisors“ heranzutreten. Korthaus vertritt im Grunde dieselbe Ansicht; sie findet ihre Darstellung in Nr. 2 der die Revision betreffenden Leitsätze zum 10. Deutschen gewerblichen Genossenschaftstag in Leipzig 1913, welche lautet:

„2. (Zusätzlich zu § 61 Abs. 1 GenG.) In erster Linie ist ein Revisor zu bestellen, welcher in einem mit dem Revisionsrecht ausgestatteten Revisionsverbande tätig ist, in dessen Bezirk die Genossenschaft ihren Sitz hat und dem Genossenschaften gleicher oder ähnlicher Art angehören.

Abs. 2, welcher lautet: ‚Der Vorstand der Genossenschaft hat die Bestellung zu beantragen‘, ist zu streichen.

Abs. 3, welcher lautet: ‚Die Bestellung erfolgt, nachdem die höhere Verwaltungsbehörde über die Person des Revisors gehört ist. Erklärt sich die Behörde mit einer von der Genossenschaft vorgeschlagenen Person einverstanden, so ist diese zum Revisor zu bestellen‘, ist gleichfalls zu streichen.

Abs. 2 soll in Zukunft lauten: ‚Nur soweit solche Revisoren nicht zur Verfügung stehen, können andere geeignete Personen vom Gericht als Revisoren bestellt werden‘.

Abs. 3 soll lauten: ‚Die Bestellung erfolgt, nachdem die höhere Verwaltungsbehörde und ein Revisionsverband, dem Genossenschaften gleicher oder ähnlicher Art angehören, und in dessen Bezirk die Genossenschaft ihren Sitz hat, über die Person des Revisors gehört sind‘.

Wenn ich auch zugestehe, daß mit der Ausführung dieser Vorschläge das Übel im Kern erfaßt wird, so finde ich dieselben doch nicht weitgehend genug. Hat man die meisten der „wilden“ Genossenschaften[2]) als Schädlinge des Genossenschaftswesens erkannt, so soll man ihre totale Beseitigung erstreben, indem man für Genossenschaften die Pflicht der Zugehörigkeit zu dem ihrer Eigenart entsprechenden Revisionsverbande fordert.

Hierbei muß auch eine größere Konzentration innerhalb der einzelnen Hauptverbände herbeigeführt werden; eine derartige

---

[1]) Faßbender a. a. O.: Die Justizministerien der Bundesstaaten außer Sachsen haben dieses Ansuchen als außerhalb des Bereiches ihrer Wirksamkeit liegend zurückgewiesen.

[2]) Am 1. 1. 1911 gab es im Deutschen Reich 4088 Genossenschaften (13,4 %), die keinem Revisionsverbande angehörten.

Zersplitterung,[1]) wie sie heute besteht (vgl. untenstehende Tabelle) — in den oben aufgezählten 5 Hauptgruppen sind 126 Revisionsverbände vereint, unter denen sich 2 befinden, die weniger als 5 Genossenschaften als Mitglieder aufweisen —, zeitigt nur Mängel, wie sie in den mehr oder weniger verschiedenen Ansichten über die Methode der Revision und ihren Umfang zutage treten, ganz abgesehen von der Unwirtschaftlichkeit, die eine derartige Kraftvergeudung mit sich bringen muß.

Übersicht über die Revisions-Hauptverbände nach Abstufung der Anzahl der in den Unterverbänden zusammengeschlossenen Genossenschaften.

Anzahl der Genossenschaften, die einen Revisionsverband bilden	Allgemeiner Verband (Schulze-Delitzsch)	Reichs-Verband	Daneben Raiffeisen-Verband	Zentralverband der Konsumvereine	Hauptverband der gewerbl. Genossenschaften	Andere Revisionsverbände, die kein. groß. R.-Verb. angehören
1— 5						2
6— 10	1				1	—
11— 29	2				2	5
21— 30	8				4	3
31— 50	13	2			3	6
51— 100	5	3		3	3	8
101— 200	2	5	1	5	2	2
201— 300		1	2	1		2
301— 500		6	7			3
501—1000		6	3			—
1001—2000		2				1
über 2000		1				

Diese Zentralisation müßte so weit gehen, daß den einzelnen Revisionsverbänden das Recht auf Bestellung des Revisors genommen und dasselbe ausschließlich nur den Hauptverbänden zugesprochen würde.

Der engere Zusammenschluß aber würde weiterhin bei viel wirksameren Revisionen nicht die befürchtete Steigerung der Revisionshonorare, sondern bei geschickter Disposition und Verwendung der Revisoren eine sachverständige Revision zu gleichen Sätzen

[1]) W. Wygodzinski, Das Genossenschaftswesen in Deutschland, Leipzig und Berlin 1911, S. 104ff. bedauert die Spaltung infolge von Gegensätzen, die zwischen den einzelnen Verbänden bestehen; er führt sie zum Teil auf die große Macht zurück, die die Genossenschaftsbewegung ihren Führern gab und die es diesen leicht machte, ihre Pläne gesondert von der Allgemeinheit durchzusetzen.

auch den Genossenschaften bringen, die auf einen kostspieligen qualifizierten Revisor mit Rücksicht auf ihre beschränkten Mittel bisher verzichten mußten. Gleichzeitig müßte damit die Schaffung einheitlicher Grundsätze für die Anstellung von Revisoren und die an sie zu richtenden Anforderungen Hand in Hand gehen, und ich schließe mich gern der Forderung Faßbenders an, der die Einführung eines Befähigungsnachweises für Genossenschaftsrevisoren verlangt; nur so kann der „sachverständige“ Genossenschaftsrevisor geschaffen werden.

Der Ausbildung und Heranziehung von sachverständigen Revisoren haben bisher eigentlich nur die Verbände der landwirtschaftlichen Genossenschaften Interesse entgegengebracht.[1]) So werden Halbjahrskurse zur Ausbildung von Revisoren an der deutschen landwirtschaftlichen Genossenschaftsschule in Berlin (früher Darmstadt) abgehalten. In den bis jetzt stattgefundenen 8 Kursen wurden 269 Revisoren ausgebildet.

Die Errichtung einer Revisorenausbildungsanstalt wurde ferner durch die Verwaltungsorgane des „Generalverbandes ländlicher Genossenschaften für Deutschland“ am 10. 7. 1913 in Heidelberg beschlossen. Schon 3 Monate später berichtet das Landwirtschaftliche Genossenschaftsblatt (Nr. 19 v. 15. 10. 1913), daß der erste Kursus am 1. Oktober in Berlin eröffnet wurde. An dem auf 4 Monate berechneten Kursus nehmen zwölf Revisionsdienstanwärter teil.

Der Lehrplan[2]) umfaßt folgende Unterrichtsgegenstände (wöchentlich 32 Stunden):

Einführung in das Genossenschaftswesen	ca.	60	Stunden
Genossenschaftsrecht	„	100	„
Buchführung und Bilanzkunde	„	100	„
Geschäftsführung	„	40	„
Revisionswesen	„	40	„

[1]) vgl. K. Hildebrand, Berlin-Steglitz, in der Dienstanweisung für den Generalverband ländlicher Genossenschaften 1914.

[2]) Dem Verfasser vom Raiffeisenverbande in liebenswürdiger Weise zur Verfügung gestellt. Über den Ausbildungsgang bemerkt Hildebrand (Landwirtschaftliches Genossenschaftsblatt Nr. 19 35. Jahrg. 1913): „Die Frage der Ausbildung der Revisionsdienstanwärter wäre am schönsten dadurch zu lösen, daß dieselben an der Revisorenausbildungsanstalt ihre volle theoretische und praktische Ausbildung erhalten würden und dann nach einer kurzen Probedienstzeit als Revisoren angestellt würden. Dieser Gedanke läßt sich aber zurzeit nicht verwirklichen. Der Lehrgang müßte zeitlich derart ausgedehnt werden, daß sich dadurch Schwierigkeiten teils finanzieller, teils technischer Natur ergeben würden, an deren Lösung vorerst nicht herangetreten werden kann. Dagegen macht es keine Schwierigkeiten, den Verbänden die theoretische Ausbildung der Revisionsdienstanwärter abzunehmen und in die Hände der Revisorenausbildungsanstalt zu legen, welche diesen Teil der Ausbildung systematisch und nach pädagogischen Grundsätzen durchzuführen vermag“.

Allgemeine Rechtskunde	ca.	70	Stunden
Warenkunde	„	30	„
Bankwesen	„	30	„
Molkereiwesen	„	30	„
Versicherungswesen	„	10	„

Auch sind Vorträge über Spezialgebiete, Vortragsübungen der Kursteilnehmer und Besichtigungen vorgesehen. Die Teilnehmer unterziehen sich nach vier Monaten einer mündlichen und schriftlichen Prüfung und machen dann die praktische Ausbildung bei ihren Verbänden durch. Nach Beendigung der praktischen Ausbildung folgt eine weitere Prüfung, von deren Erfolg die Anstellung als Verbandsrevisor abhängig ist.

Die Errichtung dieser Anstalt bedeutet einen großen Fortschritt in der Entwicklung des genossenschaftlichen Revisionsinstitutes, möchten doch alle Hauptverbände in die Fußtapfen des Raiffeisen-Verbandes treten eingedenk dessen, daß die Entwicklung des Genossenschaftswesens ohne die Revision gar nicht möglich gewesen wäre und die Vervollkommnung des Revisionswesens nur ein „nobile officium“ für die Verbände bedeutet.

Vielleicht wäre an dieser Stelle zu erwägen, ob nicht die Ausbildung von Genossenschaftsrevisoren mit in das Programm derjenigen unserer Handelshochschulen [1]) aufzunehmen wäre, die sich die Aufgabe gestellt haben, einen angesehenen deutschen Bücherrevisorenstand zu schaffen. Berücksichtigen wir, daß es im Deutschen Reich zur Zeit ca. 33000 revisionspflichtige Genossenschaften gibt, so dürfte der Erfolg in ideeller und finanzieller Hinsicht sicher sein.

Mit dieser Reform des genossenschaftlichen Revisionswesens, bei der ich jeden Eingriff staatlicher Gewalt — abgesehen von dem mir geforderten Revisionszwang für alle Genossenschaften — ausschließen möchte, ließe sich auch die Abhängigkeit beseitigen, in die die Revisoren gleichsam als Beamte der Genossenschaften geraten, wie dies namentlich bei den Miniaturverbänden der Fall ist, die niemals in der Lage sind, Revisoren [2]) hauptamtlich zu beschäftigen.

---

[1]) Seit 2 Jahren besteht an der Universität Halle a. S. ein Seminar für Genossenschaftswesen, in dem außer volkswirtschaftlichen und juristischen Materien auch „Genossenschaftsbuchführung und Buchführungsrevision“, allerdings wöchentlich nur zweistündig, behandelt werden.

[2]) Die Revisoren im Nebenamt setzen sich aus allen möglichen Berufen zusammen. Neben Bücherrevisoren, die im allgemeinen wohl dazu geeignet sind, finden wir u. a.: Molkereigehilfen, Volksschullehrer, Kaufleute, pensionierte Beamte. Bei den „wilden“ Genossenschaften dürften wir beim Aufmachen einer Statistik über Herkunft und Vorbildung der Revisoren in der Hauptsache eine Sammlung gebrochener Existenzen erhalten.

Hierbei müßte auch die Frage endgültig erörtert werden, ob man die Revisionsverbände nicht mit einem Mittel, aufgedeckte Mißstände abzustellen, ausstatten soll; eine derartige Maßnahme stößt begreiflicherweise bei den Genossenschaften auf Widerstand, weil sie meinen, daß damit das Prinzip der Selbstverwaltung durchbrochen wäre. Dies ist insofern richtig, als es sich um Abstellung formaler Mängel handelt, sobald aber schwerwiegende Bedenken vorliegen, die die Existenz der Genossenschaft in Frage stellen, so muß — wie Korthaus [1]) vorschlägt — der Verbandsvorsitzende oder sein Vertreter das gesetzliche Recht erhalten, „auf der Generalversammlung den Mitgliedern der Genossenschaft seine Anschauungen ohne Rücksicht auf die Wünsche von Vorstand und Aufsichtsrat vorzutragen“.

Der Gedanke der Zentralisation ist, wenn auch nicht in dem von mir geforderten Maße, auf dem 54. Allgemeinen Genossenschaftstag in Posen 1913 von Prof. Dr. Crüger in seinem Referat über die Verbandsrevision vertreten worden, indem er von einem geplanten „freien Ausschuß der großen Verbände“ berichtete, in dem alle Lebensfragen der Genossenschaften, insbesondere die Revision ihre Behandlung erfahren sollen. Zur finanziellen Durchführung würde auch hier der Staat voraussichtlich gern mit Zuschüssen — bisher sind freilich derartige Zuschüsse von den Verbänden als das Prinzip der Selbsthilfe verletzend zurückgewiesen und nur ausnahmsweise angenommen worden — zur Hand gehen. — Neben dem Verfahren der Revisorenbestellung hat sich die Vorschrift des Gesetzes (§ 53), die die Vornahme der Revision in jedem zweiten Jahre anordnet, als unzulänglich herausgestellt.

Sollen die Genossenschaften einer wirksamen Kontrolle unterstehen, so ist der Zwischenraum von zwei Jahren zu ausgedehnt, er muß zum mindesten auf ein Jahr beschnitten werden. Interessant sind die Gründe, die für die zweijährige Revision s. Zt. in der Reichstagskommission vorgebracht wurden: „Bei längeren Zwischenräumen würde keine Gewähr dafür vorhanden sein, daß nicht mittlerweile große Unregelmäßigkeiten unentdeckt bleiben, deren Folgen bei der nächsten Geschäftsrevision nicht mehr gutzumachen sind; auch würde der Umfang des sich ansammelnden Materials kaum noch eine gründliche, nach allen Richtungen sich erstreckende Prüfung der Geschäftsführung durch den Revisor gestatten, und ebenso ginge dabei der Vorzug verloren, welche bei kürzeren Revisionsperioden aus der dauernden Vertrautheit des

---

[1]) In seinem Referat auf dem 10. Deutschen gewerblichen Genossenschaftstag in Leipzig 1913.

Revisors mit den Verhältnissen der Genossenschaften sich ergibt. Andererseits wird eine zweijährige Wiederkehr der Revisionen für den Zweck derselben als genügend zu betrachten sein; ein Mehreres ist schon mit Rücksicht auf die durch die Revision den Genossenschaften entstehenden Kosten nicht zu verlangen".

Alle damals für die zweijährige Revisionsperiode angeführten Gründe gelten heute genau so für die einjährige Periode; die Einrede, daß bei kürzeren Revisionsperioden sich ein Abhängigkeitsverhältnis zwischen Revisor und der zu revidierenden Genossenschaft herausbilde, kann leicht dadurch zu Fall gebracht werden, daß die Revisoren von Zeit zu Zeit mit ihren Bezirken wechseln.

Die Frage, ob die einjährige Revisionsperiode wünschenswert sei, haben alle Revisionsverbände bejaht und haben auch zum großen Teil der gesetzlichen Einführung vorgegriffen, indem sie bei den ihnen angeschlossenen Genossenschaften jährliche Revisionen zur Ausführung bringen lassen. So hat z. B. der „Zentralverband deutscher Konsumvereine Hamburg seit 1. 1. 1913 die jährliche Revision durchgeführt. Seit dieser Zeit haben die dem Zentralverband angeschlossenen Verbände einen Extrarevisor, außer dem bereits vorhandenen angestellt, und tragen hierfür die Kosten selbst. Es haben allerdings die Revisionsverbände, und zwar jeder der neun zur Durchführung dieser Maßnahme einen Zuschuß von 4000 Mk. erhalten. In einer Zuschrift an den Verfasser sagt der Zentralverband: „Die Erfahrungen bezüglich der Revisionen bei unseren Verbänden haben gelehrt, daß durch den Ausbau der jährlichen Revision die Verhältnisse fortgesetzt bessere werden"; und zur Bewilligung der oben erwähnten Beträge von insgesamt 36000 Mk. bemerkt der Verband: „auch wir haben ein großes Interesse daran, durch ein geregeltes Revisionswesen unsere Vereine immer mehr und mehr auf die Höhe und hauptsächlich auf gute finanzielle Unterlagen zu bringen".

Auf dem 10. Deutschen gewerblichen Genossenschaftstag in Leipzig 1913 forderte der Verbandsdirektor Korthaus-Berlin [1]) die Einführung der einjährigen Revision auf Grundlage absoluter Freiwilligkeit, indem er darauf hinwies, daß die zweijährige Periode zu lang sei, da in einem Jahre viel Unheil passieren und der Revisor nach so langer Zeit kaum in der Lage sein könnte, den entstandenen Schaden wieder einzurenken. Korthaus brachte in Vorschlag, § 53 GenG. durch folgenden Zusatz zu erweitern:

„Den Revisionsverbänden steht das Recht zu, an Stelle der zweijährigen Revision die einjährige zu beschließen mit der Wirkung,

[1]) vgl. das vortreffliche Referat: Die Revision im Dienste der Genossenschaften.

daß dann auch jeder jährlichen Revision der Charakter der gesetzlichen Revision innewohnt, und daß alle angeschlossenen Genossenschaften sich dieser jährlichen Revision zu unterwerfen haben".

Ich für meinen Teil vertrete den Standpunkt, die jährliche Revision ohne weitere Kautelen an Stelle der bisher geübten zweijährigen obligatorisch einzuführen.

Der Kostenpunkt dürfte unter Berücksichtigung des von mir vorn Gesagten meines Erachtens keine Rolle spielen; Genossenschaften, die sich in ihrer Existenz durch den Revisionsbeitrag [1]) gefährdet sehen, haben überhaupt keine Existenzberechtigung. Wie sehr den einzelnen Verbänden an der Einführung der einjährigen Revision gelegen ist, dokumentiert auch die Zuschrift des Hauptverbandes deutscher gewerblicher Genossenschaften E. V. Berlin an den Verfasser, in der es heißt:

„Wir berechnen für jede vorgenommene Revision für den Tag 20 Mk. ... Dagegen betragen unsere Kosten für den Tag 32 Mk. Die überschießenden 12 Mk. werden vom Hauptverband zugelegt unter der Voraussetzung, daß die Genossenschaft an Stelle der vom Gesetz geforderten zweijährigen Revision die einjährige Revision durchführt."

Noch mit kurzen Worten will ich auf die Haftpflicht der Revisoren bezw. der Revisionsverbände eingehen. Gerade der Umstand, daß das Gesetz dieselbe nicht präzisiert hat, hat manche Debatte und reiche Literatur hierüber gezeitigt, ohne daß eine Verständigung erzielt worden wäre.

Wie eine Erlösung aus bangem Zweifel wirkte darum das reichsgerichtliche Urteil in Sachen [2]) des Winzervereins Oberwinter gegen den „Verband der rheinpreußischen landwirtschaftlichen Genossenschaften" in Bonn v. 24. 1. 1912 · $\left(\frac{\text{I. } 494/1910}{12}\right)$. Hiernach können die Verbände, sofern sie bei der Bestellung und bei der ihnen nach dem Genossenschaftsgesetz obliegenden Überwachung der Revisoren sorgfältig verfahren, wegen einer mangelhaften Revision nicht schadensersatzpflichtig gemacht werden, der Revisor

[1]) Die Honorare für die Revisionen bewegen sich gegenüber den von den Treuhandgesellschaften geforderten wirklich in engen Grenzen; es beträgt im Durchschnitt 20 Mk. pro Tag (Reisetage werden als Arbeitstage in der Regel mitgerechnet). Manche Verbände erheben einen festen Jahresbeitrag (ca. 20 Mk.) und weiterhin einen gewissen Prozentsatz (ca. $1\frac{1}{2}$ %) vom Bruttogewinn, sie gewähren dann einen freien Revisionstag und berechnen jeden weiteren aufgewendeten Tag mit ca. 15 Mk. Bei der geringen Dauer der Revisionen — in normalen Fällen handelt es sich um wenige Tage — dürfte daher die Honorarfrage für die Einführung der jährlichen Revision ohne entscheidende Bedeutung sein.

[2]) Die ausführliche Erörterung des Falles finden wir in der Deutschen landwirtschaftlichen Genossenschaftspresse 1910: Nr. 18, 1912: Nr. 2, 5, 6.

ist darum für seine Tätigkeit allein verantwortlich, zumal er „sachverständig“ sein soll. Eine Schadensersatzpflicht der Revisoren ist jedoch ausgeschlossen, wenn dieselben mit „Sorgfalt“ verfahren sind.

Überblicken wir nun nach der kritischen Besprechung des genossenschaftlichen Revisionsinstituts die Wirksamkeit desselben, so müssen wir das Urteil fällen, daß es die darauf gesetzten Hoffnungen in 25 Jahren seines Bestehens reich erfüllt hat; es bildet eine Stütze für alle wohl geleiteten Genossenschaften; es konnte freilich auch nicht verhindern, daß seine Schwächen, wie vor allem in dem Bestellungsverfahren liegen, das Aufkommen von Schwindelgenossenschaften begünstigten.

Leider ist in den jüngsten Tagen das Revisionswesen durch mehrere in der letzten Zeit vorgekommene Zusammenbrüche — ich denke hier an die hessische Genossenschaftskrisis u. a. — von verschiedenen Seiten Gegenstand von Verleumdungen und Verdächtigungen gewesen. Es hat sich aber bei näherem Zusehen immer herausgestellt, daß die Revisoren ihre Pflicht auf der ganzen Linie getan hatten, daß aber die Mahnungen des Revisors taube Ohren bei den Verwaltungsorganen der Genossenschaften fanden. Zu diesem Urteil kam auch der Staatsanwalt in dem berüchtigten Prozeß in Niedermodau.

Wenn sich nun auch Mißstände im Revisionswesen, wie aus meinen Darlegungen hervorgeht, herausgestellt haben, so ist meiner Ansicht nach gerade bei der Genossenschaft nichts unangebrachter als der Schrei nach Staatshilfe. Es lassen sich meines Erachtens gerade die bedenklichsten Mängel am besten auf dem Wege der Selbsthilfe abstellen.

In diesem Sinne wurde auch auf dem jüngst in Posen abgehaltenen 54. Allgemeinen Genossenschaftstag (August 1913) folgende Resolution angenommen:

„Der Allgemeine Genossenschaftstag erklärt gegenüber den auf Grund einzelner Zusammenbrüche von Genossenschaften hervortretenden Anregungen die Bestimmungen über die Revision zu verschärfen, daß, wie zuletzt auf dem Allgemeinen Genossenschaftstag zu Kassel im Jahre 1906 ausgesprochen ist, die Erfüllung der Aufgaben der Revision nicht gesichert werden könne durch Einführung von Zwangsmaßregeln in die Organisation, sondern durch Hebung des Verständnisses der Organe der Genossenschaft für die Zwecke der Revision. Die Revision ist nicht bestimmt, in die Genossenschaft ein neues Organ einzufügen, vielmehr bleibt die Verantwortlichkeit von Vorstand und Aufsichtsrat im vollen Umfange trotz der Revision unberührt bestehen. Sache des Revisors ist es, zu prüfen, ob die Einrichtungen der Genossenschaft, die Geschäftsführung und die Kontrolle den bewährten genossenschaftlichen Grundsätzen entsprechen. Dabei wird der Revisor, und zwar unbeschadet der Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats, nach Möglichkeit sein Augenmerk auch zu richten haben auf die Prüfung der geschäftlichen Lage der Genossenschaft. Unbedingt festzuhalten ist an der im Allgemeinen deutschen Genossenschaftsverband üblichen Fernhaltung des Revisionsverbandes von geschäftlichen Unternehmungen irgendwelcher Art“.

b) Die Kontrollorgane der Aktiengesellschaft.

Wie bedeutungsvoll die Kontrolle für die Aktiengesellschaft ist, ist vorn gezeigt worden. Das wichtigste Kontrollorgan der Aktiengesellschaft bildet der Aufsichtsrat; neben ihm wirkt hier und da der Gelegenheitsrevisor.

Die Pflichten des Aufsichtsrates ordnet das Handelsgesetzbuch in § 246:

„Der Aufsichtsrat hat die Geschäftsführung der Gesellschaft in allen Zweigen der Verwaltung zu überwachen und sich zu dem Zwecke von dem Gange der Angelegenheiten der Gesellschaft zu unterrichten. Er kann jederzeit über diese Angelegenheiten Berichterstattung von dem Vorstande verlangen und selbst durch einzelne von ihm zu bestimmende Mitglieder die Bücher und Schriften der Gesellschaft einsehen sowie den Bestand der Gesellschaftskasse und die Bestände an Wertpapieren und Waren untersuchen. Er hat die Jahresrechnungen, die Bilanzen und die Vorschläge zur Gewinnverteilung zu prüfen und darüber der Generalversammlung Bericht zu erstatten.

Er hat eine Generalversammlung zu berufen, wenn dies im Interesse der Gesellschaft erforderlich ist.

Weitere Obliegenheiten des Aufsichtsrates werden durch den Gesellschaftsvertrag bestimmt.

Die Mitglieder des Aufsichtsrates können die Ausübung ihrer Obliegenheiten nicht anderen übertragen.

Weiterhin bestimmt das Gesetz (HGB. § 248), daß die Mitglieder des Aufsichtsrats weder Mitglieder des Vorstandes noch Beamte der Gesellschaft sein dürfen, sie werden ferner (HGB. § 249) bei Erfüllung ihrer Obliegenheiten zur Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes angehalten und haften bei Verletzung ihrer Obliegenheiten der Gesellschaft mit den Vorstandsmitgliedern in Gesamtheit für den daraus entstehenden Schaden.

Der Aufsichtsrat ist zum mindesten aus 3 Mitgliedern zusammengesetzt — sie brauchen keine Aktionäre zu sein, in der

Regel ist dies aber der Fall —, er wird von der Generalversammlung gewählt und event. abberufen.

Aus den Bestimmungen geht deutlich hervor, daß der Gesetzgeber sich den Aufsichtsrat als Kontrollorgan gedacht hat; er soll im Namen der Aktionäre kontrollieren. Diese Funktion verrichtet aber der Aufsichtsrat keineswegs, und er kann es auch nicht, selbst wenn man bei ihm den guten Willen dazu voraussetzt.

Woran scheitert die Erfüllung seiner Aufgabe?

1. an der Qualität der einzelnen Mitglieder und seiner Zusammensetzung;
2. an dem Umfang der zu leistenden Arbeit;
3. an der Stellung des Aufsichtsrats zum Vorstand und Generalversammlung.

Zum ersten Punkte bemerke ich:

Der Aufsichtsrat wird von der Generalversammlung gewählt; da bei der bekannten und teilweise auch begründeten Interesselosigkeit der Aktionäre nur die Großaktionäre erscheinen, so ist die Wahl der Aufsichtsratsmitglieder in die Hände dieser wenigen gelegt, die sich selbst und ihnen geeignete Persönlichkeiten in den Aufsichtsrat wählen; daß hierbei Geschäftstüchtigkeit und Erfahrung wenig zu sagen haben, liegt klar auf der Hand. So finden wir denn in den Aufsichtsräten alle möglichen Berufe vertreten, leider nur wenig Leute, die als Kontrolleure eines Aktienunternehmens wirken können: pensionierte Offiziere, Künstler, Gutsbesitzer, Gelehrte usw. Können diese die Pläne eines gewiegten Direktors kontrollieren, können sie das Rechnungswerk oder die Wirtschaftsführung eines Unternehmens übersehen? Sie müssen sich nur auf wenige Aufsichtsratsmitglieder verlassen, bei denen sie die Befähigung zur Kontrolle voraussetzen. Eine derartige Erfüllung der Pflichten muß aber als Gewissenlosigkeit bezeichnet werden; doch die Sinekure lockt mehr, als daß der Gesetzgeber jemals mit der Haftung erfolgreich drohen könnte.

Wie weit diese Vertrauensseligkeit geht, zeigen die Verhandlungen bei den verschiedenen Zusammenbrüchen, neuerdings wieder in dem Verfahren gegen den Aufsichtsrat der 1910 verkrachten Niederdeutschen Bank in Dortmund; blindlings hat in diesem Falle der Aufsichtsrat dem Vorstand und seinen Gehilfen vertraut und die Ohnmacht zur Ausübung der Kontrolle eingestanden. Und hier waren die Mitglieder des Aufsichtsrats nicht nur Außenseiter des Geschäftslebens.

Und selbst, wenn der Aufsichtsrat nur aus qualifizierten Mitgliedern besteht, scheitert der gute Wille zur Erfüllung seiner Aufgabe an dem unter 2. genannten Grunde: an dem Umfang der zu leistenden Arbeit.

Eine Aktiengesellschaft stellt, abgesehen von einigen Miniaturschöpfungen, immer einen größeren Betrieb dar, zahlreiche, manchmal viele hunderte Beamte werden beschäftigt, und ihr Gesamtprodukt soll kontrolliert werden. Wir müssen hier weiter bedenken, daß die Mitglieder des Aufsichtsrates[1]) ihre Arbeit nur im Nebenamt verrichten, dazu meistenteils nicht am Orte des Unternehmens, sondern zerstreut oft recht weit vom Felde ihrer Tätigkeit wohnen; sie können die ihnen vom Gesetzgeber zugedachte Arbeit nicht bewältigen.

Noch ein anderer Umstand gibt zu denken: es ist die Häufung von Aufsichtsratsmandaten in einer Person. In diesem Falle heißt es nicht: „Ohne Wahl verteilt die Gaben stets das Glück mit gleicher Hand"; wir finden, daß bis zu 40 und mehr Aufsichtsratsstellen in einer Person vereinigt sind. In diesen Fällen den Anforderungen des Gesetzes als Aufsichtsrat zu entsprechen, dürfte wohl über menschliches Vermögen hinausgehen.

Der Wert der Kontrolle, die der Aufsichtsrat ausüben soll, geht aber drittens verloren durch die Abhängigkeit, die in dem Verhältnis zwischen Aufsichtsrat zum Vorstand und Generalversammlung liegt. Wie ich schon oben anführte, wird der Aufsichtsrat von der Generalversammlung gewählt, diese aber ist in ihrer Entscheidung in den meisten Fällen von wenigen Großaktionären abhängig, ein Kleinaktionär wird daher nur selten Aufsichtsrat, vielleicht zur Beruhigung, weil er zu laut „geschrieen". Schließlich wird aber doch die Macht in den Händen der Großaktionäre vereinigt, der von ihnen gewählte Aufsichtsrat — im Grunde bilden sie ihn selbst — ist Verwaltungsorgan, der Vorstand wirkt nur als Strohmann, als ausführender Beamter des Aufsichtsrats. Entweder er geht mit ihm oder fliegt; selbst wenn der Vorstand das Interesse der Gesellschaft im Auge hat, so kann er gegen eine Maßnahme dieses Aufsichtsrats keine Beschwerde einlegen, denn das maßgebende Organ wäre die Generalversammlung, das hieße aber letzten Endes nichts weiter als den Aufsichtsrat beim Aufsichtsrat anklagen. Auch das Umgekehrte kann der Fall sein: der Vorstand verfügt über die ganze Gewalt; so, wenn die Aktiengesellschaft aus einer Familiengründung hervorgegangen ist und der frühere Besitzer den größten Teil der Aktien in Händen hält. Hier ist der Vorstand Generalversammlung und Aufsichtsrat. Zur Ergänzung der gesetzlich vorgeschriebenen Zahl der nötigen Mitglieder sucht er sich geeignete willfährige Leute

---

[1]) Es erübrigt sich wohl hier die sattsam erörterten und doch nicht abwendbaren Zustände, die als Tantiemejägerei, Dekorationsaufsichtsräte gekennzeichnet werden, von neuem aufzutischen.

aus, die dann immer nach seiner Pfeife tanzen werden. Und fragen wir uns nun, können wir von den beiden geschilderten Arten der Aufsichtsräte — und um solche handelt es sich bei unseren Aktiengesellschaften fast ohne Ausnahme — eine unparteiische Kontrolle verlangen: nein.

Der Aufsichtsrat versagt als Kontrollorgan, wie wir sehen, ganz und gar: das ist eine Tatsache, die von den Juristen[1]) unumwunden als Mangel der Aktiengesetzgebung zugegeben worden ist. In der Praxis kommt das Versagen des Aufsichtsrats dadurch zum Ausdruck, daß der Aufsichtsrat[2]) in vielen Fällen besondere Sachverständige — Bücherrevisoren, Treuhandgesellschaften — mit der Prüfung betraut. Es ist hierüber leider keine Statistik[1]) vorhanden; der Verfasser schätzt die Zahl der sich revidieren lassenden Aktiengesellschaften auf die Hälfte aller Aktiengesellschaften, von denen der Löwenanteil den Treuhandgesellschaften zufällt. Wo diese Prüfung durch Sachverständige fortfällt, geschieht sie in den meisten Fällen in ungenügender Weise. Das erkennen auch die Aufsichtsräte an und haben (wohl unbewußt) die ihnen vom Gesetzgeber zugedachte Rolle als Kontrolleure vertauscht mit der Rolle des Beraters und Verwalters der Gesellschaft. Es hat sich also eine Trennung vollzogen, eine Spaltung in der Funktion des Aufsichtsrats, er ist

von Gesetzes wegen: Kontrolleur,
aus freiem Entschluß aber: Berater und Verwaltungsrat als Vertreter der Aktionäre.

Da der Aufsichtsrat aber, wie ich zeigte, niemals imstande sein wird, seine Aufgabe als Kontrolleur zu erfüllen, so ist es wünschenswert, daß ihm diese Pflicht nicht länger zugemutet wird; der Gesetzgeber soll ihn davon entbinden und an seine Stelle ein neues Organ setzen: den obligatorischen, von der Gesellschaft unabhängigen Revisor.

In seiner Verwaltungstätigkeit und als treuer Berater der Gesellschaft wird dagegen der Aufsichtsrat immer die Leben spendende Kraft darstellen; hierin ist er eine wirkliche Wohltat für die Aktiengesellschaft, er versorgt sie mit Arbeit und schafft Absatz für ihre Produkte, und diese Fähigkeiten sollen ihm in keiner Weise beschnitten werden.

[1]) Rießer, Dühringer, Hecht, Warschauer u. a.

[2]) Der Aufsichtsrat wird durch diese Maßnahme seiner Verantwortung nicht entbunden. D. Verf.

[1]) Eine Statistik nach den Veröffentlichungen der Bilanzen anzulegen ist nicht möglich, da eine ganze Anzahl Gesellschaften dieselbe ohne Revisionsvermerk veröffentlichen, selbst wenn dieselbe einer Revision unterzogen worden ist.

Versuche, den Aufsichtsrat in seiner Eigenschaft als Kontrolleur zu heben, sind schon verschiedentlich gemacht worden, ohne daß man einen Vorschlag zur Ausführung gebracht hätte. Wenn wir diese Frage lösen wollen, so müssen wir zu folgenden zwei Punkten Stellung nehmen.

1. Soll die Kontrolle für die Aktiengesellschaften obligatorisch sein, und, wenn diese Frage bejaht wird,
2. wie muß das neue Kontrollorgan ausgestattet sein?

Warschauer[1]) lehnt die obligatorische Prüfung aus folgenden Gründen ab, er sagt: Das finanzielle Versagen von Unternehmungen beruht nicht auf Buchungsfehlern, sondern in der Hauptsache auf Betriebsfehlern. Diese sind die Treuhandgesellschaften (als Revisoren) kaum in der Lage, herauszufinden.[2]) Und wenn sie wirklich herausgefunden werden, lassen sich die Aufsichtsräte und Direktoren in ihrer Handhabung der Geschäftsführung nicht beeinflussen.

Meines Erachtens faßt Warschauer hier die Aufgabe und den Zweck der Kontrolle als zu weitgehend auf. Die Kontrolle hat bei der Aktiengesellschaft nur den Zweck, die Geschäftsführung insoweit als der privatwirtschaftliche Charakter der Aktiengesellschaft nicht verletzt wird, zu kritisieren, Fehlerquellen rechnerischer und wirtschaftlicher Natur aufzudecken, wenn ich so sagen darf, die Mängel an der Kontrollfähigkeit des Aufsichtsrates abzustellen.

An der Initiative des Vorstandes und des Aufsichtsrates als verantwortliche Verwaltungsorgane der Aktiengesellschaft kann und darf auch die Kontrolle nicht rütteln, das hieße letzthin nichts anderes als die Haftung dieser Organe ausschalten.

Bei der obligatorischen Prüfung haftet darum für die Ausführung der Kontrolle der Revisor, für die Abstellung der gefundenen Mängel der Aufsichtsrat und Vorstand. Durch diese Spaltung der Haftung wird das Verantwortlichkeitsgefühl beider Teile in der für den Aktionär und sonstigen Interessenten wünschenswerten Weise gestärkt, besonders das des Aufsichtsrates und nicht, wie Warschauer meint, vernichtet. Der Aufsichtsrat kann nun nicht mehr die Entschuldigung der Unwissenheit, der Unmöglichkeit der Ausführung der Kontrolle vorbringen; bei Ver-

[1]) O. Warschauer, Die Treuhandgesellschaften und die Aufsichtsratsfrage in Deutschland, in ConradsJ., Jena 1908, 3. Folge Bd. 35 S. 474ff.

[2]) Demgegenüber möchte ich feststellen, daß Warschauer den Erfolg revisorischer Tätigkeit zu niedrig einschätzt. Zumal die Treuhandgesellschaften mit ihrem weitgehenden Personal- und Zeitaufwand legen weniger Gewicht auf die zahlenmäßige Prüfung als auf die materielle: Bewertung, Kalkulation, Organisation usw.

schlungen bekommt jetzt der Richter viel wirksamere Handhaben zur Verfügung als früher.

Auch dem weiter von Warschauer gegen die obligatorische Prüfung angeführten Grunde, daß jeder gesetzliche Zwang in ökonomischen Dingen eine verstärkte Interventionsmöglichkeit des Staates erzeuge und vielfach die Unternehmungslust hemme, möchte ich nicht beipflichten. Die bisherige Entwicklung der obligatorischen Prüfung bei der Genossenschaft lehrt anderes. Der Staat käme ja bei der Einführung einer solchen Maßnahme nur als Gesetzgeber in Betracht, der die Ausführung des Gesetzes nicht die der Revision zu überwachen hätte; vielleicht übernimmt er bei der großen Verantwortung der Revisoren noch die Bürgschaft für die Qualität derselben, indem er an sie dieselben Ansprüche auf Ausbildung stellt, als an die, die sich als „freie Revisoren" (s. meine Ausführungen S. 58ff.) betätigen wollen. Warschauer führt ferner ins Feld, daß durch die Einführung der obligatorischen Prüfung eine neue finanzielle Last auf die Aktiengesellschaft und damit auf die Aktionäre geladen würde; er verkennt aber dabei, daß die Aktiengesellschaft mit dem neuen Opfer eine Versicherung von großem ökonomischen und moralischen Werte als Gegenleistung erkauft.

Auch die technische Durchführung der obligatorischen Prüfung erscheint für Warschauer unmöglich, er meint, es müßte zur Bewältigung dieser Aufgabe „eine Armee von Revisoren entstehen". Dem ist nicht so. Die Deutsche Treuhandgesellschaft rechnet[1]) im Durchschnitt für eine Revision 6—8 Tage bei Beschäftigung von 2 Beamten. Zur Sicherheit will ich bei meiner Berechnung — die Revisionsmethoden sind auch seit 1906 intensiver geworden — 12 Tage für 2 Beamte oder 24 Tage für 1 Beamten und die Zahl der Aktiengesellschaften mit 7 000 annehmen, so ergibt sich, daß bei einer Beschäftigungsdauer eines Beamten von 250 Tagen im Jahr

$24 \cdot 7000 = 168\,000 : 250 = 682$ Revisoren erforderlich sind. Selbst wenn wir die Zahl der Revisoren verdoppeln, so meine ich, wird es möglich sein, innerhalb einiger Jahre über die genügende Anzahl qualifizierter Revisoren zu verfügen. Auch A. Weber[2]) und ebenso Gertung[3]) meinen, daß die Einführung der obligatorischen Prüfung deswegen nicht möglich sei, weil es

[1]) vgl. Walter Nachod, Treuhänder und Treuhandgesellschaften in ZStaatsw. ErgHeft 28, Tübingen 1908, S. 132.

[2]) A. Weber, Die Revisoren der englischen Aktiengesellschaften im Bankarchiv 3. Jahrg. Nr. 2 S. 30.

[3]) O. Gertung, Die Bücherprüfung im englischen Aktienrechte, Jena 1906 S. 83.

einfach an geeigneten Leuten[1]) fehle. Gertung geht sogar noch weiter und meint, man könne, da die Arbeit der Bücherprüfung nach dem 1. Januar (Abschlußzeit) erledigt werden müsse, die Revisoren während des übrigen Jahres nicht genügend beschäftigen. Wenn ich auch zugebe, daß sich im ersten Kalendervierteljahr die Arbeit staut, so möchte ich dagegen einwenden, daß unsere großen Revisionsgesellschaften[2]) es bisher immer verstanden haben, ihr Revisionspersonal während des ganzen Jahres genügend zu beschäftigen und daß die Arbeitshäufung an der Jahreswende weder Hinzuziehung von Hilfskräften noch Entlassungen von Arbeitskräften nach dieser Zeit herbeigeführt hat. Zum guten Teil hat das darin seinen Grund, daß die Revisionen periodisch in Etappen (in sogen. Zwischenrevisionen) vorgenommen werden, die nach Möglichkeit eine gleichmäßige Beschäftigung aller Beamten im ganzen Jahre gewährleistet, ganz abgesehen davon, daß auch die anders als auf den 1. Januar gelegten Abschlußzeiten (z. B. Zuckerfabriken, Brauereien usw. schließen fast durchgängig ihr Geschäftsjahr mit dem 31. September ab) ausgleichend wirken.

Gertung glaubt, daß eine obligatorische Prüfung bei uns schon aus dem Grunde nicht notwendig sei, weil das deutsche Recht den Aktionär genügend, weit besser als das englische, so durch Vorschriften über Gündung, Wertansatz, Reservefonds usw. schütze; er läßt aber hierbei außer acht, daß der wichtigste Teil dieser Vorschriften, wie ich zeigte, nur problematischen Wert hat.

Namentlich die Juristen haben es unternommen, ihrem Sorgenkind, dem Aufsichtsrat, die ihm vom Gesetze zugedachte Geltung zu verschaffen. So beschäftigte sich 1906 der 28. Deutsche Juristentag in Kiel mit der Frage: „Empfiehlt es sich, die Verantwortlichkeit der Mitglieder des Aufsichtsrats einer Aktiengesellschaft genauer zu bestimmen?" Berichterstatter waren die Herren Reichsgerichtsrat Dr. Dühringer, Leipzig und Geheimer Justizrat Prof. Dr. Rießer, Berlin; sie empfahlen die Annahme folgender Resolution:

Ein dringliches Bedürfnis zu einem sofortigen gesetzlichen Eingreifen ist nicht anzuerkennen, zumal eine weitere Klärung der vielfach stark voneinander abweichenden Ansichten und Reformvorschläge abzuwarten ist.

[1]) Einen ähnlichen Standpunkt nimmt auch Thorwart bei der Beratung der Vorlage des Genossenschaftsgesetzes auf dem Allgemeinen Vereinstag zu Erfurt im Jahre 1888 ein; er führte aus, es sei gar nicht daran zu denken, daß so viele in genossenschaftlicher Beziehung tüchtige Revisoren zur Verfügung ständen, als bei der Gesamtzahl der deutschen Genossenschaften angenommen werden müßten (damals bestanden ca. 6000 Genossenschaften, heute gibt es deren rund 33000).

[2]) Die Deutsche Treuhandgesellschaft in Berlin beschäftigte Ende 1912 ca. 80 bis 90 Revisoren.

2. Bei einer künftigen Regelung ist vorzusehen, daß im Gesellschaftsvertrage selbst das Mindestmaß der Kontrollpflichten mit Rücksicht auf die besondere Art und Branche der einzelnen Gesellschaften bestimmt wird. Den Mitgliedern der demzufolge im Gesellschaftsvertrag in ihrem Mindestmaß festzusetzenden Dezernate oder Kommissionen sollen selbständige Kontrollbefugnisse zustehen, aber auch schärfere Verpflichtungen in der Weise auferlegt werden, daß jedes Kommissionsmitglied für die Erfüllung seiner besonderen Kontrollpflichten den übrigen Mitgliedern des Aufsichtsrats verantwortlich ist.

3. Für größere Aktiengesellschaften mit einem Grundkapital von mindestens 1 Mill. Mk. empfiehlt sich die obligatorische Einführung jährlicher Bilanzrevisionen durch besondere, von der Generalversammlung zu wählende, von der Gesellschaft unabhängige Sachverständige, welche für sorgfältige Ausübung ihrer Pflichten verantwortlich zu machen sind.

Eine Lösung der Frage [1]) brachte aber der Juristentag mit Annahme dieser Resolution keineswegs, wesentlich aber daran ist, daß die Notwendigkeit der obligatorischen jährlichen Prüfung für Aktiengesellschaften mit einem Kapital von mindestens 1 Mill. Mk. anerkannt ist.

Auch ich bejahe die Notwendigkeit des obligatorischen Revisors; m. E. sind aber bei Einführung der obligatorischen Prüfung nicht nur die großen Gesellschaften zu treffen, sondern mit demselben Recht die kleinen, auch ihnen sind bei gleichem Aufbau die gleichen Schwächen zu zeigen.

---

[1]) Die weiteren Versuche, den Aufsichtsrat in seiner Wirksamkeit zu heben, gehen fast alle dahin, die Individualrechte desselben auszugestalten (Warschauer, Hecht u. a.). *Rehm* in seinem Gutachten an den Deutschen Juristentag 1906 verlangt u. a. eine nähere Bestimmung der Überwachungspflichten des Aufsichtsrats von Gesetzes wegen und befürwortet die Spezialisierung der Obliegenheiten des Aufsichtsrats im Gesellschaftsvertrag, weiter die *zwangsweise Einführung der zweijährigen Bücherprüfung durch für diesen Zweck besonders ausgebildete Buchsachverständige.* Hecht (Zur Reform des Aktiengesellschaftsrechts) schlägt 1882 die Bildung eines besonderen Kontrollrates — aus der Mitte der Aktionäre heraus — vor; er *will nicht die Kontrolle durch außenstehende Dritte.* 1903 hat sich die Ansicht Hechts geändert. In dem Referat über die Mißstände im Wesen der deutschen Aktiengesellschaft (gehalten im Verein für Sozialpolitik) befürwortet Hecht die Ergänzung des Aufsichtsrats durch ein kontrollierbares Organ nach Muster des englischen Auditors. *Rießer* fordert in seinem Beitrag: „Zur Aufsichtsratsfrage", Festgabe der juristischen Gesellschaft Berlin zum 50jährigen Dienstjubiläum für Richard Koch 1903, die Bestellung von Revisoren nach englischem Muster durch die Generalversammlung, die auch die Vergütung festsetzt (abzulehnen, da Abhängigkeit dadurch hergestellt. Der Verf.). Die Gesellschaften haften für sorgfältige Auswahl der Revisoren. Vgl. auch den in der Anlage beigefügten Gesetzentwurf Rießers, der in verschiedenen prinzipiellen Punkten mit meinen nachherigen Vorschlägen in direktem Widerspruch steht.

Wie soll nun das Institut des obligatorischen Revisors für die Aktiengesellschaften gestaltet werden?

Wenn wir bedenken, daß wir durch die Einführung der obligatorischen Prüfung eine Änderung des Charakters unseres heutigen Aufsichtsrates herbeiführen, der uns dem Aufsichtsrat (soweit wir davon sprechen können) in den englischen Aktiengesellschaften sehr nahe bringt, so erscheint es geradezu verlockend vorzuschlagen, das englische Revisionssystem auch von uns zu übernehmen. Namentlich sind es bei uns die Praktiker (Römer, Beigel u. a.), die dies befürworten. Können wir auch zugestehen, daß das accountant-System, wie ich es vorn geschildert habe, im wesentlichen durch das stark ausgebildete und begründete Standesbewußtsein funktioniert hat, so dürfen wir auch andererseits nicht der Überschätzung des englischen Systems anheimfallen. Wir müssen immer berücksichtigen, daß die englischen Accountants in starkem Abhängigkeitsverhältnis zu ihren Auftraggebern stehen, und daß ihnen dadurch auch alle Mängel anhaften, die die Abhängigkeit notwendigerweise mit sich bringt. Wir müssen meiner Meinung nach ein den deutschen Verhältnissen entsprechendes Institut konstruieren; das Vorbild bietet der obligatorische Revisor unserer Genossenschaften:

Auch bei der Aktiengesellschaft muß ein Organ entstehen, getragen vom Gedanken der Selbsthilfe,[1]) *durch Zusammenschluß aller Aktiengesellschaften zu einem Revisionsverbande, zu einer Treuhandgesellschaft auf derselben Basis, auf der heute unsere Berufsgenossenschaften stehen.*

1. Eine derartige Einrichtung hätte alle Vorzüge, die wir von einem objektiven Kontrollapparat erwarten dürfen:

Die Revisoren haben dieselbe Stellung wie die bei den jetzt bestehenden Treuhandgesellschaften; als Beamte des „Aktiengesellschaften-Revisionsverbandes" treten sie in kein Verhältnis zum Auftraggeber, sie bleiben also unabhängig; der Revisor hat kein Interesse, zumal er für den durch seine Fahrlässigkeit entstandenen Schaden haftet, unobjektiv zu urteilen.

2. Die Kontrollgenossenschaft ist unabhängig von jeder Bank.

Bei Einführung eines solchen Instituts müßten natürlich alle Mängel, die heute noch den Revisoren und Treuhand-Gesellschaften anhaften, nach Möglichkeit beseitigt werden. Hierunter fällt der häufige Beamtenwechsel, wie wir ihn bei den Treuhand-

---

[1]) Man hat sogar früher daran gedacht, daß der Staat die Kontrolle der Aktiengesellschaften übernehmen könne. Dies ist aber darum schon nicht möglich, weil der Staat dann für seine Tätigkeit auch die Haftung übernehmen müßte.

Gesellschaften beobachten. Als Abwehrmaßregel wird hier die Sicherheit der Stellung bei der Lebensfähigkeit des neuen Instituts, die Pensionsberechtigung nach einer Reihe von Dienstjahren, die Beschäftigung der älteren und verheirateten Beamten nach Möglichkeit in und um ihren festen Wohnsitz, die soziale Stellung des neuen Berufes u. a. m. dienen.

Selbstverständlich kann eine derartige Institution nicht mit einem Schlage in die Welt gesetzt werden, schon aus dem Fehlen an qualifizierten Beamten nicht; beschließt man aber heute die Entstehung eines solchen Instituts, so werden sich gewiß genügend Leute finden, die sich auf den Beruf vorbereiten, ganz abgesehen von dem Zulauf, den es aus den Kreisen der Treuhandbeamten und freien Bücherrevisoren sicherlich erhält. Auch wird man die Kontrolle nicht aller Aktiengesellschaften auf einmal in Angriff nehmen, sondern erst bei den Aktiengesellschaften sagen wir bis zu 3 Mill. Mk. Kapital anfangen und dann allmählich nach oben oder unten immer weitere Kreisen ziehen. Ein geeignetes Revisionssystem könnte natürlich aus den erfolgreichen Erfahrungen der bestehenden Revisionsgesellschaften leicht aufgestellt werden.

Über die Revision, für deren Geheimhaltung der Revisor mit seinem Eide und Vermögen haftet, empfangen nur die Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrates, diese aber sämtlich, einen schriftlichen Bericht. Die Veröffentlichung der Bilanz darf nicht eher geschehen, als die Revision erfolgt ist. Über die stattgefundene Revision hat der Revisor, ohne auf dieselbe sachlich einzugehen, dem Registerrichter Mitteilung zu machen. Der Bericht selbst darf meines Erachtens nicht zur Verfügung der Generalversammlung [1]) stehen. Auch ist der Vorschlag von Wiener,[2]) der dahin geht: „Die Revisoren müssen in der Generalversammlung anwesend sein und haben den Aktionären auf Erfordernis über die an sie gerichteten Fragen nähere Auskunft zu erteilen“ im Interesse der Sicherheit [3]) der Geschäftsgeheimnisse abzulehnen.

Der Revisor bleibt auch bei dem neuen Institut lediglich Kontrollorgan und hat als solches meines Erachtens die Generalversammlung nicht zu beeinflussen; dies ist schon aus dem Grunde heraus ein billiges Verlangen, als der Aufsichtsrat ja die Haftung

---

[1]) Hiergegen Rießer; vgl. Gesetzentwurf in der Anlage §§ 246 f. Abs. 2 Satz 2.

[2]) „Zur Reform des Aktiengesellschaftsrechts“, drei Gutachten von H. Wiener, L. Goldschmidt und Behrend auf Veranlassung der Eisenacher Versammlung zur Besprechung der sozialen Frage, Leipzig 1873.

[3]) Die Sicherheit der Geschäftsgeheimnisse auch dem Kapitalbeteiligten gegenüber wird in neuester Zeit auch von unserer Rechtsprechung stark betont; vgl. u. a. Reichsgerichtsurteil v. 1. 4. 1913 (Aktenzeichen II 636/12) betr. Aktiengesellschaft und das aufsehenerregende Reichsgerichtsurteil v. 12. 11. 1912 (Aktenzeichen II 291/12) betr. die G. m. b. H.

für die Bilanz im Grunde beibehält. Wenn natürlich im einzelnen Falle Aufsichtsrat und Vorstand den Willen zur Vorlage des Berichtes haben, so darf die Ausführung desselben vom Gesetzgeber nicht unterbunden werden.

Die Erhebung der Revisionshonorare erfolgt wie bei unseren Berufsgenossenschaften durch Umlagen. Die dem Revisionsverbande angeschlossenen Aktiengesellschaften — dahin geht mein Vorschlag — bezahlen nicht nach aufgewendeter Zeit des Revisors, sondern nach Zahl der kaufmännischen Beamten, die bei der revidierten Firma angestellt sind; denn nach dem Produkt der Beamten dürfte sich im großen und ganzen die Arbeit für den Revisor richten. Dadurch wird einerseits dem Auftraggeber eine gute sorgsame Arbeit zugesichert, anderseits haben weder Revisor noch Auftraggeber das Bestreben, die Arbeitszeit nach der Höhe des Honorars einzustellen.

Freilich wird man mir erwidern, besteht zwischen einem Revisionsverband der Genossenschaften und dem der Aktiengesellschaften ein großer Unterschied, insofern als es sich bei den Genossenschaften um Gesellschaften ohne gegenseitiges Konkurrenzbestreben handelt, die die bei der Revision gemachten Erfahrungen und Beobachtungen zum Nutzen und Vorteil der übrigen Gesellschaften verwenden können und sollen, hingegen trifft dies nicht bei den Aktiengesellschaften zu, diese stehen in Wettbewerb; was dort wohltuend wirkt, wirkt hier gefahrbringend.

Demgegenüber ist zu sagen, daß über den Verrat der erkannten Geschäftsgeheimnisse nur die Qualität der Beamten siegen kann, die durch Vorbildung, Eid, Haftung usw. garantiert werden muß. Auch haben die Erfahrungen bei den Treuhandgesellschaften gelehrt, daß Verfehlungen dieser Art nicht vorgekommen sind.

Ich für meinen Teil bin der Überzeugung, daß wenn eine Neuordnung der Aufsichtsratsfrage erfolgt, nur auf dem Wege der Selbsthilfe auch für die Aktiengesellschaften erfolgreich vorgegangen werden kann.

Neben dem Aufsichtsrat kennt das deutsche Aktienrecht als Kontrollorgan noch, wie ich eingangs dieses Teils erwähnte, den Gelegenheitsrevisor.

Er tritt auf zur Prüfung

1. der Vorgänge bei der Gründung der Aktiengesellschaft,[1]) sofern es sich um eine sogen. qualifizierte Gründung handelt (bei Sacheinlagen und Übernahmen von Gegenständen), oder wenn bei einem Mitglied des Vorstandes oder Aufsichtsrates Interessen-

---

[1]) HGB. §§ 192—94 bezw. § 266.

kollision vorliegt. Die Bestellung des Revisors erfolgt durch das für die Vertretung des Handelsstandes berufene Organ, in Ermangelung eines solchen durch das Gericht;

2. a) der Bilanz und der Geschäftsführung,[1]) wenn dies von der Generalversammlung mit einfacher Stimmenmehrheit beschlossen worden ist,

b) Ist ein solcher Auftrag auf Bestellung von Revisoren zur Prüfung eines Vorganges bei der Gründung oder eines nicht länger als zwei Jahre zurückliegenden Vorganges bei der Geschäftsführung in der Generalversammlung abgelehnt worden, so können auf Antrag von Aktionären, die mindestens den zehnten Teil des Grundkapitals zu vertreten haben, Revisoren durch das Gericht bestellt werden, sofern die Antragsteller glaubhaft machen können, daß bei dem Vorgang Unredlichkeiten oder grobe Verletzungen des Gesellschaftsvertrages stattgefunden haben.

In all diesen Fällen ist die Prüfung wirksam durch „sachverständige“ Revisoren auszuführen; die Handelsvertretungen bezw. die Gerichte ziehen hierzu mit Recht und Vorliebe die ihnen auf moralische und intellektuelle Qualität hin durch längeren Umgang bekannten „beeidigten Bücherrevisoren“ heran.

Die Parteilosigkeit der Revisoren ist — zumal es sich meistens um einmalige Revisionen handelt — dabei nicht in Frage gestellt außer dort, wo als bestellte Revisoren sogen. Aktionärausschüsse auftreten.

---

[1]) HGB. §§ 266, 267.

Anlage.

Gesetzentwurf (entnommen der Festgabe der jur. Gesellschaft zu Berlin zum 50 jährigen Dienstjubiläum von Rich. Koch, Berlin 1903: „Zur Aufsichtsratsfrage“, von Dr. Rießer, Berlin, S. 320 ff.).

An Stelle des § 246 HGB. treten die folgenden, auch auf bestehende Gesellschaften anwendbaren Vorschriften:

§ 846.

Überwachungspflicht

Der Gesellschaftsvertrag muß bestimmen (§ 182 Abs. 2 HGB.), nach welchen Richtungen und in welchen Zeitabschnitten mindestens der Aufsichtsrat die Geschäftsführung des Vorstandes während des Geschäftsjahres zu prüfen verpflichtet ist. Diese Prüfung hat der Aufsichtsrat selbst oder, unter seiner Verantwortung, durch von ihm bestimmte Mitglieder vorzunehmen, oder nach einzelnen im Gesellschaftsvertrage anzugebenden Richtungen durch besondere Sachverständige vornehmen zu lassen.

Überwachungsrecht

Daneben ist der Aufsichtsrat berechtigt, die gesamte Geschäftsführung des Vorstandes zu überwachen und sich zu diesem Zwecke von dem Gange der Gesellschaftsangelegenheiten zu unterrichten. Er kann über diese Angelegenheiten Berichterstattung von dem Vorstande verlangen und selbst oder durch von ihm zu bezeichnende Mitglieder oder für einzelne Fragen durch besondere Sachverständige die Bücher und Schriften der Gesellschaft einsehen sowie den Bestand der Gesellschaftskasse und die Bestände an Wertpapieren und Waren untersuchen.

Berufung der Generalversammlung

Der Aufsichtsrat ist, außer den im Gesetz oder Gesellschaftsvertrag ausdrücklich bestimmten Fällen, berechtigt, eine Generalversammlung zu berufen, wenn dies im Interesse der Gesellschaft erforderlich erscheint.

Weitere Obliegenheiten werden durch den Gesellschaftsvertrag bestimmt.

§ 246 a.

Eintragung und Veröffentlichung

Die im Abs. 1 des § 246 bezeichneten Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages sind ihrem Wortlaute nach in das Handelsregister einzutragen und durch das Gericht, in dessen Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat, zu veröffentlichen.

§ 246 b.

Prüfung der Bilanz durch Revisoren

Behufs Prüfung des der nächstjährigen Generalversammlung vorzulegenden Geschäftsberichts des Vorstands sowie behufs Untersuchung der Jahresbilanz im Sinne der §§ 38—40 und 261 HGB. und der Gewinn- und Verlustrechnung hat die Generalversammlung mindestens zwei Revisoren (Rechnungsprüfer) zu wählen und deren Vergütung festzustellen.

Beamte oder Mitglieder des Aufsichtsrats der Gesellschaft können zu Revisoren nicht bestellt werden.

§ 246 c.

Beschwerde a) gegen die Person der Revisoren

Der Vorstand und der Aufsichtsrat der Gesellschaft ist befugt, im Interesse des letzteren gegen die Person der Revisoren zum Protokoll der Generalversammlung oder binnen einer Woche nach der Generalversammlung bei einem für den Sitz der Gesellschaft zuständigen Notar schriftliche Beschwerde zu erheben.

Im Falle einer solchen Beschwerde hat das zur Vertretung des Handelsstandes am Sitze der Gesellschaft zuständige Organ, in Ermangelung eines solchen das Gericht, in dessen Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat, nach Anhörung des Beschwerdeführers endgültig die gewählten Revisoren zu bestätigen oder andere zu ernennen.

b) bei Wegfall oder Ablehnung von Revisoren

c) gegen die Höhe der Vergütung

Die gleiche Stelle ist auf Antrag des Vorstandes oder des Aufsichtsrats auch bei Wegfall oder Ablehnung eines oder mehreren der erwählten oder ernannten Revisoren sowie ferner dann zur Entscheidung zuständig, wenn gegen die von der Generalversammlung festgesetzte Höhe der Vergütung der Revisoren von diesen oder vom Vorstande oder Aufsichtsrat der Gesellschaft Beschwerde erhoben ist.

d) bei unterlassener Wahl

Hat die Generalversammlung Revisoren nicht ernannt, so ist neben dem Vorstand und Aufsichtsrat jeder Aktionär zur Erhebung der Beschwerde in den im Abs. 1 vorgeschriebenen Formen und Fristen berechtigt.

§ 246 d.

Voraussetzungen der Wahl oder Ernennung von Revisoren

Zu Revisoren behufs der im § 246 b vorgeschriebenen Prüfung sollen in erster Linie solche Personen gewählt oder ernannt werden, welche von Gesellschaften oder Anstalten besonders ausgebildet und angestellt sind, als diese Gesellschaften oder Anstalten ein vollbezahltes Grundkapital von mindestens 1 Mill. Mk. besitzen und nach ihren Satzungen für sorgfältige Auswahl der Revisoren sowie dafür selbstschuldnerisch haften, daß sowohl der Inhalt des Prüfungsberichts vor dessen Vorlegung in der Generalversammlung, als die den Revisoren gelegentlich ihrer Prüfung zur Kenntnis gelangten Geschäftsvorgänge nicht unbefugten Dritten mitgeteilt werden.

Vereidigung

Unter diesen Voraussetzungen ist die im § 246 c Abs. 2 bezeichnete Stelle auf Antrag befugt, derartige Revisoren als solche zu vereidigen.

§ 246 e.

Rechte und Pflichten der Revisoren

Der Vorstand hat den Revisoren die Einsicht der Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie die Untersuchung der Gesellschaftskasse und der Bestände an Wertpapieren und Waren zu gestatten.

Die Revisoren haben vom Vorstande alle Aufklärungen und Nachweise zu verlangen, welche

die sorgfältige Erfüllung der ihnen obliegenden Prüfungspflicht (§ 246 b) erfordert.

Der Vorstand ist verpflichtet, den Revisoren alle von diesen verlangten Aufklärungen und Nachweise zu liefern; er kann hierzu von dem Gericht, in dessen Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat, durch Ordnungsstrafen angehalten werden.

§ 246 f.

Inhalt des Revisionsberichtes

In dem Bericht der Revisoren ist besonders festzustellen, ob die geprüfte Bilanz den Vorschriften der §§ 38—40 u. 261 HGB. entspricht und ob die von den Revisoren verlangten Aufklärungen und Nachweise seitens des Vorstandes geliefert worden sind.

Nachprüfung durch den Aufsichtsrat

Der Bericht der Revisoren ist durch den Aufsichtsrat nachzuprüfen, welcher mit dieser Nachprüfung nach einzelnen Richtungen besondere Sachverständige betrauen kann. Er ist alsdann, zusammen mit dem Geschäftsbericht des Vorstands, der Generalversammlung mit der schriftlichen Erklärung des Aufsichtsrats vorzulegen, daß und in welcher Weise diese Nachprüfung erfolgt ist.

Die Mitglieder des Aufsichtsrats können von dem Gericht, in dessen Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat, zur Abgabe dieser Erklärung durch Ordnungsstrafen angehalten werden.

Auslegung des Berichtes

Die Vorschriften des § 263 HGB. finden auf die Auslegung des Prüfungsberichts der Revisoren sinngemäße Anwendung.

§ 246 g.

Nichtigkeit der Bilanzgenehmigung ohne Bericht

Ein Beschluß der Generalversammlung über die Genehmigung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung ist nichtig, wenn er nicht auf Grund des vorgeschriebenen schriftlichen Berichts der erwählten oder ernannten Revisoren erfolgt ist.

Keine Entlastung vor Lieferung aller Aufklärungen

Die Entlastung der Mitglieder des Vorstands kann so lange nicht beschlossen werden, als diese nicht von den Revisoren verlangten Aufklärungen und Nachweise geliefert haben.

Robert Noske, Borna-Leipzig, Großbetrieb für Dissertationsdruck.

Lebenslauf.

Ich, Carl Bruno Stein, wurde am 1. Dezember 1885 in Gommern bei Magdeburg geboren. Nachdem ich auf dem Kgl. Realgymnasium zu Döbeln i. Sa. das Maturitätszeugnis erlangt hatte, trat ich zunächst in ein Bankgeschäft als Lehrling ein; im Anschluß an meine Lehrzeit leistete ich meiner Militärpflicht Genüge, um hierauf mich kaufmännischen Studien an der Handelshochschule Leipzig, nationalökonomischen Studien an den Universitäten Leipzig und Heidelberg zu widmen. Als Kaufmann war ich weiterhin bei einer unserer ersten Treuhand-Gesellschaften tätig.

END OF
TITLE